



UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO
MAESTRÍA EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Tesis

“Lineamientos de Auditoría Gubernamental para el Control de las Rendiciones de Cuentas de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones”

Maestrando: Héctor Pedro Díaz

Director: Walter Miner

Agosto 2019

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1- LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO DE LA PROVINCIA DE MISIONES Y EL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS	6
1.1- Composición de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones	6
1.2- Características de la hacienda pública provincial y de su sistema de control externo	14
1.3- Descripción del control actual del Tribunal de Cuentas en la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones	25
CAPÍTULO 2- ESTÁNDARES DE AUDITORÍA RELACIONADOS CON EL CONTROL DE RENDICIONES DE CUENTAS	37
2.1- La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores	37
2.2- ISSAI 100-Principios fundamentales de auditoría del sector público	39
2.3- ISSAI 400-Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento	45
2.4- ISSAI 4000-Norma para las auditorías de cumplimiento	48
2.5- Las funciones de auditoría en los Tribunales de Cuentas	54
CAPÍTULO 3- LINEAMIENTOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA EL CONTROL DE LAS RENDICIONES DE CUENTAS DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO DE LA PROVINCIA DE MISIONES	66
3.1- Presentación	66
3.2- Índice	67
3.3- Desarrollo	68
CAPÍTULO 4- EFECTOS DE LA AUDITORÍA DE LA CUENTA EN LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL Y DE CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MISIONES	104
4.1- Efectos en la función jurisdiccional	104
4.2- Efectos en la función de control	106
4.3- Pautas para la implementación de la propuesta	127
CONCLUSIONES	130
BIBLIOGRAFÍA	134

LISTA DE CUADROS

Cuadro N° 1: Composición de la AGEPM según créditos presupuestarios 2019	9
Cuadro N° 2: AGEPM Presupuesto 2019-Clasificación por Objeto del Gasto	11
Cuadro N° 3: AGEPM Presupuesto 2019-Clasificación por Finalidad del Gasto	12
Cuadro N° 4: AGEPM Presupuesto 2019-detalle de Recursos Calculados	13

LISTA DE ILUSTRACIONES

Figura N° 1: Representación de la hacienda de la AGEPM	15
Figura N° 2: Principios de la auditoría del sector público	45
Figura N° 3: La auditoría de la cuenta dentro del Juicio de Cuentas	105
Figura N° 4: El proceso de la auditoría de la cuenta	107

ACRÓNICOS

AGEPM – Administración General del Estado de la Provincia de Misiones

AGN – Auditoría General de la Nación

EFS – Entidad Fiscalizadora Superior

INTOSAI – Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISSAI – Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores

MACOEX – Manual de Control Externo

OLACEFS – Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores

SIGEN – Sindicatura General de la Nación

SPTCRA – Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina

TCM – Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones

TCPBA – Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires

INTRODUCCION

Uno de los principios de la Declaración de Asunción (2009) de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) establece que “la rendición de cuentas es la base para un buen gobierno”, sintetizándose en este principio la trascendente importancia de la rendición de cuentas para la transparencia y el control del gobierno de un Estado. Desde esa visión esta tesis aborda el control de las rendiciones de cuentas de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones (en adelante AGEPM) con el objetivo de formular una propuesta de modernización y optimización de dicho control mediante la incorporación de lineamientos de auditoría gubernamental contenidos en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante ISSAI, por sus siglas en inglés).

Las ISSAI son estándares aprobados por una entidad de reconocida trayectoria en materia de auditoría gubernamental como lo es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante INTOSAI, por sus siglas en Inglés) y la adhesión a esos estándares por parte de los organismos de control externo de nuestro país -interesados en modernizar e innovar sus funciones de fiscalización- viene cobrando cada vez más mayor importancia. Esto encontraría su principal fundamento en que una práctica adecuada de las diferentes funciones de auditoría gubernamental indicadas en las ISSAI, puede conducir al ejercicio de un control público más efectivo, que basado en el análisis de procesos, riesgos y materialidad, permite alcanzar una fiscalización más acorde con la dinámica, complejidad y tamaño de la hacienda pública actual.

Por tal motivo, esta tesis analiza la conveniencia de la incorporación de lineamientos contenidos en esos estándares internacionales en el control que compete al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones (en adelante TCM) sobre las rendiciones de cuentas de la AGEPM, persiguiendo con ello la formulación de una propuesta tendiente a la mejora de ese control. Al respecto, vale aclarar que el TCM practica actualmente sobre las rendiciones de cuentas a su cargo un tipo de examen basado en la verificación del cumplimiento de los aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales, no habiendo incorporado aún lineamientos de auditoría gubernamental previstos en las ISSAI con destino al ejercicio de un control sistemático y selectivo en el que considere además el

referido análisis de procesos, riesgos y materialidad, que son aspectos especialmente considerados en las funciones de auditoría gubernamental desarrolladas en esos estándares internacionales.

Se propone entonces en esta tesis una contribución a una trascendente función de fiscalización tradicional del TCM, sin lugar a dudas, el control que compete a este organismo sobre las rendiciones de cuentas con destino a la aprobación o desaprobación de las mismas hace a su principal mandato constitucional, que le ha sido conferido para que en su rol de órgano de control externo hacendal dentro del sistema de gobierno garantice a la ciudadanía de Misiones la correcta percepción y aplicación de los recursos públicos. Por ello, la importancia del aporte de esta tesis que trata precisamente la formulación de una propuesta de mejora de esa trascendente función institucional del TCM.

Al respecto, la Constitución de Misiones establece para el TCM un amplio universo de control con alcance a la administración central, los organismos descentralizados y las empresas y sociedades del Estado del Estado provincial, como así también, con alcance a las 76 municipalidades de la provincia y a los subsidios y subvenciones que el Estado entrega a asociaciones, fundaciones, cooperativas, mutuales, empresas, etc. De ese amplio universo de control que compete al TCM, esta tesis indaga en el que corresponde a la AGEPM, la cual dentro del sector público consolidado provincial tiene a su cargo el manejo de la mayor cantidad de recursos públicos, caracterizándose además por su complejidad y tamaño dada la diversidad y cantidad de entes que integran sus dos grandes componentes que son la administración central y los organismos descentralizados que serán analizados en la primera parte del desarrollo de esta tesis.

Objetivos y metodología

Con base a los fundamentos precedentemente esgrimidos, esta tesis se plantea los siguientes objetivos:

Objetivo general:

- Proponer lineamientos de auditoría gubernamental indicados en las ISSAI para el control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM.

Objetivos específicos:

- Describir la composición y características de la AGEPM y el control actual de sus rendiciones por parte del TCM.
- Analizar las normas de la INTOSAI referidas a las funciones de auditoría gubernamental aplicables a las rendiciones de cuentas, como así también, analizar la experiencia del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires con relación a la aplicación de dichas normas internacionales en el control de las rendiciones de cuentas a su cargo.
- Proponer lineamientos de auditoría gubernamental indicados en las ISSAI para el control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM.
- Describir los efectos en la función jurisdiccional y de control del TCM de la aplicación de los mencionados lineamientos y sugerir pautas para la implementación de los mismos.

Con relación a la metodología empleada, en la primera parte del desarrollo de esta tesis se analizan las normas de contabilidad y presupuesto que determinan la composición y características de la AGEPM, como así también, las normas relacionadas con el sistema de control que emplea actualmente el TCM para la fiscalización de las rendiciones de cuentas pertenecientes a los poderes y organismos que integran la AGEPM.

En la segunda parte del desarrollo de esta tesis se analizan las ISSAI aplicables al control de rendiciones de cuentas, además, a partir de la bibliografía específica disponible se analiza la experiencia que en esa materia viene siendo desarrollada por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, principalmente en lo referido al proceso de la auditoría de la cuenta establecido en el manual de control externo de ese organismo.

En base al conocimiento que se logra con el desarrollo de ambas etapas precedentemente descriptas, esta tesis en su tercera parte pasa al desarrollo de su principal objetivo que es el diseño de lineamientos de auditoría gubernamental para el control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM.

Posteriormente, en la cuarta y última etapa de esta tesis, se efectúa un análisis de los efectos que la eventual aplicación de los mencionados lineamientos producirá en la función

jurisdiccional y de control del TCM, como así también, se sugieren acciones institucionales preparatorias que se consideren necesarias para la implementación de dichos lineamientos.

Contenido

En línea con los objetivos específicos arriba indicados, el contenido del informe de esta tesis se integra por la introducción, el desarrollo de cuatro capítulos y culmina con la descripción de las conclusiones finales arribadas. A continuación se pasa a realizar una somera descripción del contenido de cada uno de los capítulos.

En el primer capítulo se incluye el análisis de la composición actual de la AGEPM, detallándose los poderes y organismos de la administración provincial que la integran, además, con base a las normas del presupuesto aprobado para el año 2019, se incluye en este capítulo una análisis sobre los gastos y recursos de la AGEPM. Posteriormente, en este capítulo se practica una descripción del control que actualmente ejerce el TCM con destino a la aprobación o desaprobación de las rendiciones de cuentas de los organismos que integran la AGEPM.

El segundo capítulo contiene el análisis de las ISSAI aplicables al control de las rendiciones de cuentas, también incluye una descripción de la experiencia del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires en esa materia, principalmente en lo referido al proceso de la auditoría de la cuenta previsto en su manual de control externo.

El tercer capítulo contiene el desarrollo de los lineamientos de auditoría gubernamental para el control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM que es confeccionado a modo de plexo normativo, siguiéndose para ello el diseño utilizado por las normas analizadas en el segundo capítulo.

El cuarto capítulo contiene el análisis de los efectos que la eventual aplicación de los lineamientos propuestos en el tercer capítulo producirá en la función jurisdiccional y de control del TCM. Se incluye aquí una descripción del rol de la auditoría de la cuenta dentro del juicio de cuentas que realiza el TCM, como así también, una descripción de las diferentes cuestiones de auditoría gubernamental que deberán ser abordadas por las Fiscalías del TCM en el caso de aplicar el proceso de auditoría de la cuenta para controlar

las rendiciones de los organismos que integran la AGEPM. En la parte final de este capítulo se sugieren acciones institucionales preparatorias atinentes a la implementación por parte del TCM de los lineamientos de auditoría gubernamental propuestos en esta tesis.

CAPÍTULO 1- LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO DE LA PROVINCIA DE MISIONES Y EL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

En este capítulo se analiza la composición de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones (AGEPM) según la ley de contabilidad y las normas presupuestarias vigentes para el ejercicio financiero 2019, luego se abordan las características de la hacienda de la AGEPM a partir de un sucinto análisis del marco teórico del control de la hacienda pública para posteriormente pasar a describir el funcionamiento del control que actualmente ejerce el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones (TCM) sobre los organismos que integran la AGEPM.

1.1-Composición de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones

1.1.1- Importancia y componentes

La Constitución de Misiones establece con relación a la hacienda pública la obligación de rendir cuentas a quienes la administren y la determinación de responsabilidad patrimonial para quienes por negligencia, culpa o dolo la perjudiquen, previendo el debido cumplimiento de estos aspectos con la existencia del TCM y asignando para ello a este organismo competencias para el control externo y juzgamiento de las rendiciones de cuentas de:

- a) La administración central, los organismos descentralizados y las empresas y sociedades del Estado provincial
- b) Las 76 municipalidades de la provincia, y
- c) Las entidades de derecho privado (asociaciones, fundaciones, cooperativas, mutuales, empresas, etc.) por la recepción de subsidios y subvenciones estatales.

Adquiere por todo ello el TCM un trascendente rol institucional en el sistema de gobierno, tanto del Estado provincial como de las municipalidades. Al respecto, cabe destacar que el régimen vigente otorga al TCM facultades exclusivas y excluyentes -en el orden administrativo- de control y juzgamiento de todo lo referido a la percepción y aplicación de fondos públicos, como así también, respecto de la administración y custodia de los demás recursos económicos que integran el patrimonio estatal. De allí que los sujetos obligados deben poner a disposición del TCM las respectivas rendiciones correspondientes a los recursos públicos que administren.

De ese amplio universo de control que compete al TCM, esta tesis indaga sobre el que corresponde a la AGEPM. Sin lugar a dudas, la AGEPM resulta ser el componente del sector público donde se administra la parte más significativa de los recursos económicos pertenecientes al Estado provincial. Para ello, resulta pertinente recurrir al presupuesto general que fija para cada año la Cámara de Diputados (Poder Legislativo provincial), precisamente ese instrumento de administración financiera brinda en detalle información acerca de los recursos calculados y gastos autorizados para la AGEPM. Por ejemplo, la ley de presupuesto correspondiente al año 2019 (Ley VII-N°86) fija en la suma de pesos sesenta y ocho mil seiscientos veintinueve millones ochocientos dos mil (\$68.629.802.000) el total de erogaciones autorizadas como presupuesto de funcionamiento del conjunto de los diferentes entes que integran la AGEPM, y la misma norma autoriza también créditos para los presupuestos operativos de determinados organismos descentralizados integrantes de la AGEPM que en conjunto suman otros trece mil setecientos noventa millones novecientos treinta y un mil pesos (\$13.790.931.000). Además, debe adicionarse el presupuesto de la Cámara de Diputados que ha sido fijado mediante la Ley VII-N°87 y que autoriza gastos a ese Poder para el año 2019 por un total que alcanza la suma de pesos ochocientos veinticinco millones treinta y siete mil (\$825.037.000).

En el cuadro que se expone más abajo se detallan los totales de créditos que para el año 2019 fueron autorizados por las mencionadas leyes presupuestarias para cada uno de los integrantes de los dos grandes componentes de la AGEPM que son la Administración Central y los Organismos Descentralizados, pudiendo visualizarse en ese cuadro un detalle pormenorizado de los entes que integran estos componentes.

Ahora bien, para determinar correctamente el alcance de cada uno de los mencionados componentes debe recurrirse a lo estatuido al respecto en la Ley de Contabilidad (Ley VII-N°11), la cual en su artículo seis indica que la Administración Central comprende a los Poderes y Organismos del Estado Provincial que no cuenten con recursos propios, mientras que en su artículo siete define a los Organismos Descentralizados como aquellos que desarrollan una actividad administrativa específica, cuentan con recursos propios y han sido creados por leyes especiales.

Cabe acotar, que la Administración Central se compone actualmente de veintidós jurisdicciones presupuestarias correspondientes a la Gobernación, a diferentes Ministerios y Secretarías de Estado, al Poder Judicial, al Poder Legislativo y a organismos de la constitución como el Tribunal de Cuentas, el Tribunal Electoral y la Fiscalía de Estado. En tanto, los Organismos Descentralizados son actualmente diecinueve, como se puede observar en el cuadro que se expone más abajo, dentro de estos organismos se visualizan allí en primer lugar a aquellos que cuentan con un presupuesto de funcionamiento, es decir, que para la respectiva ejecución presupuestaria se ciñen a lo establecido en la Ley de Contabilidad. Posteriormente, en esa misma nómina se visualizan los Organismos Descentralizados que cuenta con presupuesto operativo, es decir, aquellos que para la respectiva ejecución presupuestaria pueden recurrir a la aplicación de normas específicas - distintas a la referida Ley de Contabilidad- destinadas a regular las particularidades de los programas de trabajo que los mismos tienen a su cargo. Surgen así diferentes tipos de Organismos Descentralizados; a) los que cuentan con presupuesto de funcionamiento exclusivamente, b) los que cuentan con presupuesto operativo exclusivamente y c) los que cuentan simultáneamente con ambos tipos de presupuestos.

Por otra parte, debe señalarse que junto a la finalización del año calendario se da por culminada la ejecución del presupuesto asignado a la AGEPM, a partir de lo cual corresponde a la Contaduría General de la Provincia confeccionar la Cuenta General del Ejercicio. La misma contiene una rendición anual consolidada de la situación económica, financiera y patrimonial de la AGEPM y, luego del correspondiente examen de legalidad, el TCM se debe pronunciar por su aprobación o desaprobación. Cabe destacar, que la Cuenta General considera dos importantes capítulos: a) Un primer capítulo sobre la ejecución del presupuesto general, que contiene un detalle de los gastos y de los recursos proyectados y ejecutados, como así también, cuadros donde se refleja el déficit o superávit financiero y de caja del ejercicio, y b) Un segundo capítulo que está referido al Balance General que comprende el estado patrimonial y el resultado económico del ejercicio, como así también, varios anexos sobre los fondos y valores, la deuda pública, los residuos pasivos, la situación financiera, la gestión de los bienes patrimoniales y el detalle de los responsables que actuaron en el ejercicio financiero al que se refiere la Cuenta General.

Cuadro N° 1: Composición de la AGEPM según créditos presupuestarios 2019

En pesos

<u>Administración Central</u>	<u>Autorizado</u>	<u>Organismos Descentralizados</u>	<u>Autorizado</u>
Gobernación	2.685.710.000	Instituto Provincial de Estadística y Censos (IPEC)	45.973.000
Ministerio de Gobierno	6.176.919.000		
Ministerio de Hacienda, Finanzas, Obras y Servicios Públicos	5.521.388.000	Instituto de Capacitación e Investigación de la Madera y el Mueble (ICIMM)	1.800.000
Ministerio de Desarrollo Social, Mujer y Juventud	1.007.054.000	Dirección General de Centro de Cómputos	28.756.000
Ministerio de Salud Pública	3.695.276.000	Instituto Provincial de Desarrollo Habitacional (IProDHa)	6.128.607.000
Ministerio del Agro y la Producción	1.831.311.000	Dirección Provincial de Vialidad (DPV)	4.651.096.000
Ministerio de Ecología y Recursos Naturales Renovables	444.296.000	Instituto Misionero de Agua y Saneamiento (IMAS)	929.591.000
Ministerio de Cultura, Educación, Ciencia y Tecnología	2.333.547.000	Ente Provincial Regulador de Agua y Cloaca (EPRAC)	14.929.000
Obligaciones a Cargo del Tesoro	10.943.218.000	Instituto de Fomento Agropecuario e Industrial (IFAI)	518.457.000
Ministerio de Acción Cooperativa, Mutual, Comercio e Integración	116.779.000	Instituto del Suelo	13.200.000
Ministerio de Trabajo y Empleo	101.305.000	Instituto Forestal Provincial	15.200.000
Ministerio de Derechos Humanos	198.670.000	Instituto Misionero de Biodiversidad (IMIBIO)	75.000.000
Ministerio de Turismo	142.611.000	Consejo General de Educación (CGE)	13.636.229.000
Ministerio de Deportes	330.115.000	Servicio Provincial de Enseñanza Privada de Misiones (SPEPM)	2.970.148.000
Ministerio de Industria	334.780.000	Instituto de Artes Audiovisuales de Misiones (IAAVIM)	15.200.000
Secretaría de Estado de Energía	157.567.000	Instituto Provincial del Teatro Independiente (IPTI)	16.000.000
Secretaría de Estado de Agricultura Familiar	320.081.000	Instituto Provincial de Danza	4.000.000
Poder Judicial	2.521.540.000	Subtotal	29.064.186.000
Tribunal de Cuentas	492.711.000	<u>Con Presupuestos Operativos:</u>	
Tribunal Electoral	134.724.000	Dirección General de Rentas (DGR)	1.370.638.000
Fiscalía de Estado	76.014.000	Instituto de Previsión Social (IPS)	9.079.613.000
Poder Legislativo	825.037.000	Instituto de Fomento Agropecuario e Industrial (IFAI)	432.647.000
		Parque de la Salud	2.838.433.000
		Instituto Misionero de Biodiversidad (IMIBIO)	50.000.000
		Instituto de Artes Audiovisuales de Misiones (IAAVIM)	10.000.000
		Instituto Provincial del Teatro Independiente (IPTI)	9.600.000
		Subtotal	13.790.931.000
Total Administración Central	40.390.653.000	Total Organismos Descentraliz.	42.855.117.000

Fuente: elaboración propia en base a las Leyes VII-N°86 y VII-N°87

1.1.2- Análisis de los gastos de la AGEPM

En el cuadro precedente se observan los créditos presupuestarios autorizados para el año 2019 a cada uno de los componentes de la AGEPM, lo cual, hace referencia a lo que se da en llamar la clasificación institucional de los gastos del presupuesto. Se observa allí, dentro de la Administración Central la importancia de las jurisdicciones Obligaciones a Cargo del Tesoro (27%), Ministerio de Gobierno (15%), Ministerio de Hacienda y Obras Públicas (14%), Ministerio de Salud Pública (9%), Gobernación (7%), Poder Judicial (6%) y Ministerio del Agro y la Producción (5%), mientras que dentro del conjunto de los Organismos Descentralizados, se destacan por la importancia de los créditos presupuestarios autorizados; el Consejo General de Educación (32%), el Instituto de Previsión Social (21%), el Instituto Provincial de Desarrollo Habitacional (14%), la Dirección Provincial de Vialidad (11%), el Servicio Provincial de Enseñanza Privada de Misiones (7%) y el Parque de la Salud (7%).

Además, los créditos presupuestarios autorizados a la AGEPM para el año 2019 pueden analizarse a partir de las partidas principales que surgen de la clasificación de los gastos del presupuesto según su objeto (personal, bienes de consumo, bienes de capital, transferencias, etc.), como así también, siguiendo la clasificación de esos gastos por finalidad y función, o bien, según la clasificación económica de los mismos. Cabe acotar, que estas formas de clasificaciones presupuestarias de los gastos públicos se encuentran previstas en la ley provincial nomenclador de recursos y gastos (Ley VII-N°37) que determina la codificación de las cuentas de recursos y gastos utilizadas para la proyección, ejecución y rendición de cuentas del presupuesto de la AGEPM.

A continuación se exponen en el siguiente cuadro las partidas principales siguiendo la mencionada clasificación por objeto del gasto. Cabe aclarar, que el presupuesto del Poder Legislativo se expone al pie de ese cuadro atento a que la sanción del mismo fue practicada por un ley específica (Ley VII-N°87), no obstante ello, debe tenerse presente que presupuestariamente ese Poder forma parte del componente Administración Central de la AGEPM.

Cuadro N° 2: AGEPM Presupuesto 2019-Clasificación por Objeto del Gasto

Importes en miles de pesos

LEY VII - N°86

CONCEPTO	TOTAL	ADMINISTRACION CENTRAL	ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS	
			Presupuesto de Funcionamiento	Presupuesto Operativo
Total	82.420.733,00	39.565.616,00	29.064.186,00	13.790.931,00
Personal	28.199.437,00	12.391.284,00	14.266.988,00	1.541.165,00
Bienes y servicios no personales	9.520.814,00	3.273.309,00	372.949,00	5.874.556,00
Intereses de Deudas	758.994,00	754.594,00	4.400,00	0,00
Transferencias para financiar erogaciones corrientes	24.018.520,00	14.543.766,00	3.594.364,00	5.880.390,00
Transferencias para financiar erogaciones de capital	1.255.513,00	1.119.937,00	14.928,00	120.648,00
Bienes de Capital	2.118.425,00	1.882.684,00	63.507,00	172.234,00
Trabajos Públicos	14.826.901,00	3.925.581,00	10.727.050,00	174.270,00
Bienes Preexistentes	59.139,00	38.635,00	20.000,00	504,00
Inversión Financiera	1.662.990,00	1.635.826,00	0,00	27.164,00
Amortización de Deudas	838.518,00	808.574,00	29.944,00	0,00

LEY VII - N°87**Presupuesto 2019 - Poder Legislativo**

Personal	519.868,00
Bienes y servicios no personales	187.225,00
Transferencias para financiar erogaciones corrientes	33.348,00
Transferencias para financiar erogaciones de capital	617,00
A clasificar Créd.Adic. p/Financiar Erog. Corrientes	30.315,00
Bienes de Capital	27.670,00
Trabajos Públicos	20.210,00
A clasificar Créd.Adic.P/Financiar Erog. de Capital	5.784,00
Total	825.037,00

Fuente: elaboración propia en base a las Leyes VII-N°86 y VII-N°87

Vale destacar del cuadro anterior que si se consideran las participaciones relativas de dichas partidas presupuestarias, las correspondientes a las partidas de personal, transferencias para financiar erogaciones corrientes y trabajos públicos, alcanzan la mayor incidencia, participando respectivamente con un 34%, 29% y 18% aproximadamente sobre el total presupuestado. Dichas partidas refieren a: a) La retribución de los servicios personales prestados en relación de dependencia para atender la operación de los entes estatales, incluye las contribuciones patronales al sistema de previsión social y erogaciones relativas a asistencia social al personal, b) Subsidios y subvenciones con los que el mismo asiste a un gran número de beneficiarios (colegios privado, comedores escolares, comedores comunitarios, asociaciones, fundaciones, mutuales, cooperativas, empresas públicas y privadas, personas en particular, etc.) y c) Obras públicas (viviendas, escuelas, hospitales, desarrollo vial, etc.), lo que permite inferir la importancia que poseen estos conceptos para la gestión de la hacienda de la AGEPM.

Por otra parte, puede también analizarse el presupuesto 2019 de la AGEPM tomando en consideración la referida clasificación por la finalidad del gasto. Al respecto, surge el siguiente el cuadro:

Cuadro N° 3: AGEPM Presupuesto 2019-Clasificación por Finalidad del Gasto

Importes en miles de pesos

LEY VII - N°86				
CONCEPTO	TOTAL	ADMINISTRACION CENTRAL	ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS	
			Presupuesto de Funcionamiento	Presupuesto Operativo
Total	82.420.733,00	39.565.616,00	29.064.186,00	13.790.931,00
Administración General	12.395.667,00	10.930.122,00	94.907,00	1.370.638,00
Seguridad	5.681.073,00	5.538.679,00	142.394,00	0,00
Salud	13.000.797,00	8.091.712,00	2.070.652,00	2.838.433,00
Bienestar Social	17.872.700,00	4.859.302,00	3.972.314,00	9.041.084,00
Cultura y Educación	21.058.461,00	3.674.344,00	17.364.517,00	19.600,00
Ciencia y Técnica	507.557,00	382.557,00	75.000,00	50.000,00
Desarrollo de la Economía	11.145.484,00	5.334.306,00	5.340.002,00	471.176,00
Deuda Pública	758.994,00	754.594,00	4.400,00	0,00
LEY VII - N°87				
Presupuesto 2019 - Poder Legislativo				
Administración General		825.037,00		
Total		825.037,00		

Fuente: elaboración propia en base a las Leyes VII-N°86 y VII-N°87

A partir del cuadro precedente puede deducirse que las finalidades cultura y educación, bienestar social, administración general, salud y desarrollo de la economía cuentan con las mayores afectaciones presupuestarias. Cada una de ellas, participa respectivamente con un 25%, 21%, 16%, 16% y 13,50% en el total del presupuesto provincial.

1.1.3- Análisis de los recursos de la AGEPM

Respecto de los recursos calculados, el presupuesto provincial 2019 contempla que la AGEPM percibirá los ingresos estimados en el cuadro que forma parte de la Ley VII-N°86 que más abajo se transcribe. Como allí se observa, los recursos se exponen de manera desagregada en corrientes y de capital, como así también, si son de jurisdicción provincial o nacional y si poseen carácter tributario o son de otro carácter.

Es necesario aclarar que en el precitado cuadro de recursos no se encuentran contemplados los recursos calculados en los presupuestos operativos antes referidos, en los cuales los recursos previstos se encuentran directamente afectados a los gastos allí autorizados. Vale reiterar al respecto, que en el caso de los presupuestos operativos los gastos autorizados y los recursos previstos para afrontarlos ascienden en conjunto a la suma de trece mil setecientos noventa millones novecientos treinta y un mil pesos (\$13.790.931.000).

Cuadro N° 4: AGEPM Presupuesto 2019-detalle de Recursos Calculados

Planilla Nro.1
Anexa al Art.2°**TOTAL DE RECURSOS****ADMINISTRACION CENTRAL Y ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS**

En Miles de Pesos

CONCEPTO	TOTAL	ADMINISTRACION CENTRAL	ORGANISMOS DESCENTR.
TOTAL	54.771.419,0	52.602.028,0	2.169.391,0
1.RECURSOS CORRIENTES	54.056.394,0	52.580.503,0	1.475.891,0
1.1 DE JURISDICCION PROVINCIAL	10.292.686,0	10.224.044,0	68.642,0
1.1.1.Tributarios	9.146.542,0	9.146.542,0	0,0
1.1.1.1.Imp.s/Prod.el Consumo y las Transacc.	8.837.692,0	8.837.692,0	
1.1.1.2.Imp.s/el Patrimonio	308.850,0	308.850,0	
1.1.2. No Tributarios	1.146.144,0	1.077.502,0	68.642,0
1.1.2.1. Tasas y Tarifas	268.040,0	243.258,0	24.782,0
1.1.2.2. Rentas y Utilidades	629.340,0	617.250,0	12.090,0
1.1.2.3. Otros	248.764,0	216.994,0	31.770,0
1.2. DE JURISDICCION NACIONAL	43.763.708,0	42.356.459,0	1.407.249,0
1.2.1. Régimen de Coparticipación Federal	36.290.903,0	36.290.903,0	
1.2.2. Régimen de Coparticipación Vial	310.122,0		310.122,0
1.2.3. Regalias	255.523,0	255.523,0	
1.2.4. Otros	6.907.160,0	5.810.033,0	1.097.127,0
2. RECURSOS DE CAPITAL	715.025,0	21.525,0	693.500,0
2.1. Reembolso de Préstamos	709.825,0	16.325,0	693.500,0
2.2. Venta Activo Fijo	5.200,0	5.200,0	

Fuente: Ley VII-N°86, página 40

Surge del cuadro precedente la importancia de los recursos provenientes de jurisdicción nacional, en conjunto los mismos alcanzan el 80% del total calculado. Cabe destacar, que dentro de los recursos de dicho origen la coparticipación federal posee una incidencia sumamente significativa alcanzando el 83% del total proveniente de esa fuente.

En el caso de los recursos de jurisdicción provincial se destaca el ítem de los tributarios sobre la producción, el consumo y las transacciones. Al respecto, en la recaudación de la Dirección General de Rentas de Misiones el impuesto sobre los ingresos brutos participa en un 80% de la recaudación provincial, correspondiendo el porcentaje restante a los impuestos: sellos, inmobiliario y automotor.

Además, existen en el ámbito de la AGEPM varias cajas recaudadoras de diferentes tasas, tarifas y otros conceptos, como por ejemplo: Caja Recaudadora de Transporte, Caja

Recaudadora de Puertos, Caja Recaudadora de Defensa del Consumidor, Caja Recaudadora Fondo de Justicia, Caja Recaudadora Fondo Misiones Jesuíticas, etc. También, por ejemplo la recaudación que practican los hospitales públicos por aplicación del régimen autogestión. Todo lo cual, permite deducir una gran variedad de sistemas de recaudación existentes en la AGEPM, que obviamente complejizan las funciones de fiscalización en materia de recursos.

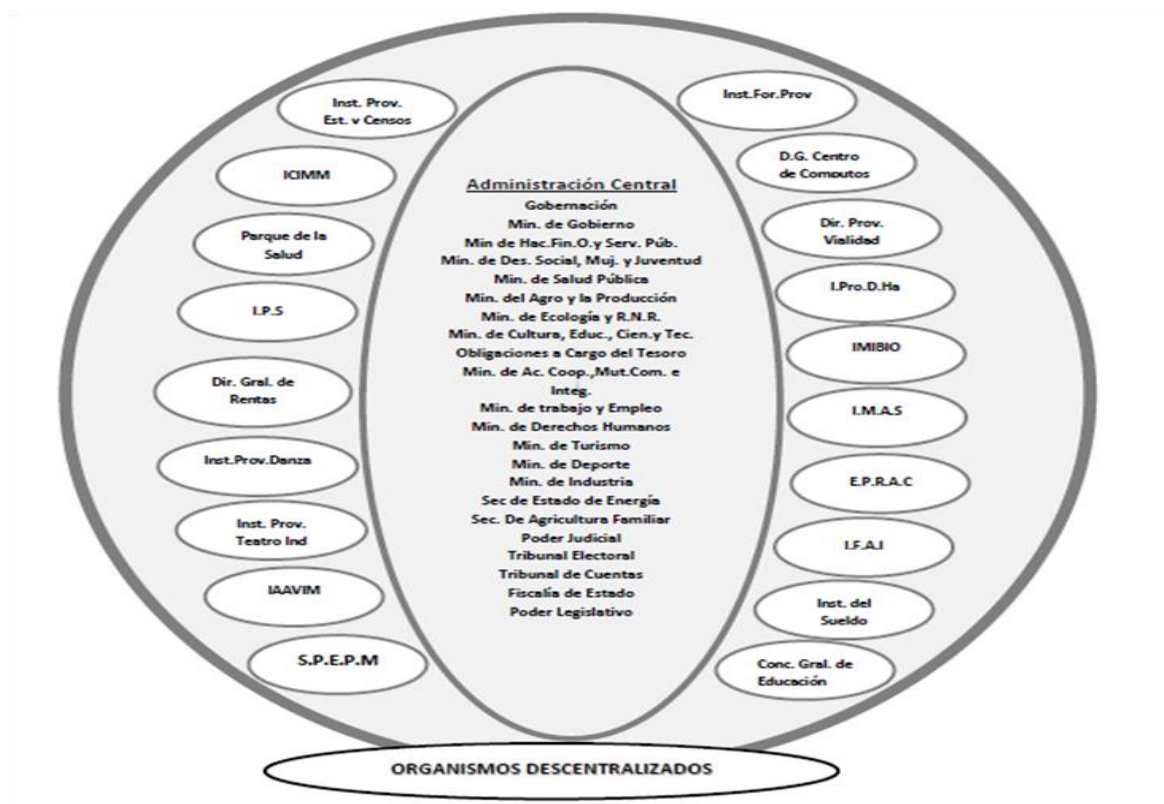
Ahora bien, deben considerarse además otros recursos de la AGEPM provenientes del financiamiento que la misma recibirá de fuentes distintas a dichos recursos calculados. Al respecto, si se compara el total de esos recursos calculados con el total de los gastos autorizados arriba analizados, surge que para el 2019 la AGEPM posee una necesidad de financiamiento de catorce mil seiscientos noventa y seis millones novecientos un mil pesos (\$14.696.901.000). A ese respecto, la misma ley de presupuesto establece que dicha necesidad de financiamiento será cubierta en un 86% mediante un importante número de aportes no reintegrables que percibirá la AGEPM -en su gran mayoría provenientes de programas federales destinados a obras públicas-. Mientras que el 14% restante de esa necesidad de financiamiento -dos mil setenta millones treinta y siete mil pesos (\$2.070.037.000)- será cubierta con el uso del crédito público, bajo la forma de préstamos a ser recibidos de entidades financieras internacionales, del fondo de garantía de sustentabilidad y del fondo fiduciario federal de infraestructura regional.

1.2- Características de la hacienda pública provincial y de su sistema de control externo

La composición actual la AGEPM podría representarse con la siguiente figura donde se expone una hacienda central compuesta por los poderes y organismos que integran la Administración Central y a su alrededor un conjunto de haciendas anexas de menor tamaño pertenecientes a los Organismos Descentralizados. Surge de dicha figura lo que se da en llamar la hacienda de la administración pública provincial, es decir, el conjunto de organismos de la administración central y descentralizada del Estado provincial que mediante la coordinación de sus recursos humanos y económicos se aboca a prestar servicios con destino a la satisfacción de necesidades colectivas de la población de

Misiones, como por ejemplo salud, educación, justicia, seguridad, obras de infraestructura, programas de diversificación y reconversión productiva, etc.

Figura N° 1: representación de la hacienda de la AGEPM



Fuente: elaboración propia en base a las leyes VII-N°86 y VII-N°87

Cabe aclarar, que lo indicado precedentemente con relación a la hacienda de la AGEPM se sustenta en el concepto de hacienda pública que es señalado por Atchabahian ([2008, 2013]: p. 28) como: “la coordinación económica activa de personas y de bienes económicos establecida por los habitantes afincados en un territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo, que los individuos no podrían atender aisladamente”.

Respecto del trascendente rol que posee la hacienda pública para la existencia y funcionamiento de un Estado, resulta importante ahondar en sus características actuales, ya que a lo largo de su existencia la hacienda pública viene sufriendo modificaciones - aumentando o disminuyendo su tamaño y funciones- según las ideologías de gobierno imperantes en los distintos momentos históricos. Al respecto, el mismo Atchabahian indica que además de denominarse hacienda pública por tratarse de una hacienda que pertenece al

Estado, la misma posee otras características como la de ser simultáneamente dependiente, coactiva, perdurable, divisa y compuesta, las cuales a continuación se pasan a analizar.

La hacienda pública se dice dependiente porque las decisiones sobre su organización y funcionamiento no corresponden exclusivamente a uno de sus órganos, en el marco de la división de poderes esas decisiones generalmente requieren de la intervención de diferentes órganos según las normas aplicables en cada caso. Prueba de ello, es por ejemplo el caso del instrumento fundamental de planificación, ejecución y control de la hacienda pública, denominado técnicamente presupuesto financiero público, el que para su aprobación requiere de un proyecto elaborado por el Poder Ejecutivo para luego ser analizado y sancionado por el Poder Legislativo.

La hacienda pública se dice coactiva en virtud de que los habitantes del territorio a la que la misma pertenece se encuentran obligados a abonar tributos destinados a su sostenimiento. No se trata entonces de una hacienda de carácter voluntario, como por ejemplo las de derecho privado, en las que se puede elegir si se pertenece o no a ella.

La hacienda pública se dice perdurable dado que su existencia en el tiempo se torna indispensable para garantizar a la ciudadanía la prestación de servicios fundamentales de interés público.

La hacienda pública es divisa por contar simultáneamente con una hacienda central y un conjunto de haciendas anexas, mediante las cuales el Estado divide y desarrolla las diferentes actividades atinentes a la prestación de bienes y servicios destinados a la ciudadanía.

La hacienda pública se dice compuesta, dado que la misma es simultáneamente de erogación y de producción. Esto es así, debido a que cierta parte de la hacienda pública para la prestación de los servicios a su cargo insume recursos económicos del Estado sin exigir contraprestación alguna a la ciudadanía, mientras que otra parte de la hacienda pública produce bienes y servicios a los que los interesados solo pueden acceder abonando como contraprestación un precio establecido.

Cabe señalar, que la hacienda de la AGEPM reúne las precitadas características debido a que: -es pública precisamente por pertenecer a la AGEPM, -es dependiente porque las decisiones acerca de su organización y funcionamiento dependen en gran medida de la división y coordinación de los tres Poderes del Estado, -es coactiva porque los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir con su financiamiento mediante el pago de tributos, -es perdurable debido a que su permanencia resulta imprescindible como garantía de la continuidad de la prestación de servicios esenciales para la comunidad, -es divisa dado que como se indicó antes está conformada por una hacienda central (Administración Central) y por varias haciendas anexas (Organismos Descentralizados) y -es compuesta debido a que parte de la hacienda de la AGEPM es de erogación entregando sus servicios en forma gratuita a la comunidad, mientras que otra parte de esa hacienda entrega sus servicios a cambio de un precio que los ciudadanos interesados deben abonar para recibirlos.

1.2.1- Control de la hacienda pública

Sobre la importancia del control público Cayetano Licciardo ha concluido lo siguiente: “en la hacienda pública el control sustituye o suple la ausencia del interés particular” (Atchabahian [2008, 2013]: p. 18), tal afirmación traza con gran sabiduría una diferencia sustancial entre la hacienda pública y la hacienda privada, dado que en esta última puede inferirse que el control surge naturalmente por encontrarse en juego el interés particular de los propietarios, sin embargo, en el caso de la hacienda pública el control necesariamente debe ser impuesto por el Estado mediante el funcionamiento de un sistema (normas, procedimientos y órganos) formalmente establecido a ese efecto.

En la misma dirección, Las Heras coincide con la necesidad de la existencia de un sistema de control resaltando su importancia para el sistema democrático, cuando señala al respecto lo siguiente: “todo sistema democrático de gobierno requiere de un adecuado sistema de control que garantice el correcto uso de los recursos públicos” (Las Heras [2003]: p. 173).

De lo anterior surge que se torna prioritario para cualquier Estado (nacional, provincial o municipal) diseñar e implementar un adecuado sistema de control que vigile el correcto funcionamiento de la hacienda pública. En ese marco, todo sistema de control debe contar con un componente principalísimo que es el órgano de fiscalización, este puede ser de

distinto tipo según su diseño, por ejemplo en nuestro país funcionan como órganos de control interno o externo de la hacienda pública los siguientes tipos; Sindicatura General, Contaduría General, Auditoría General y Tribunal de Cuentas.

Sin lugar a dudas, para poder alcanzar el fiel cumplimiento de sus trascendentes funciones institucionales, los órganos de control de la hacienda estatal deben contar con los siguientes atributos indispensables para dichas funciones: a) Independencia política, funcional y financiera, b) Probidad de sus recursos humanos y c) Calidad técnica y transparencia en su actuación.

Conforme la división de poderes, es sabido que corresponden al Poder Legislativo dos funciones fundamentales dentro del sistema de gobierno que son las de legislar y controlar. En lo que corresponde a esta última función, como se indicó más arriba, se encuentra previsto además el control técnico que cumplen los órganos de control, sobre el funcionamiento y coordinación de ambos controles -político y técnico- señala Moreno ([2014], p. 25):

“El ejercicio del control político está reservado a los Parlamentos o Legislaturas. El control técnico se efectúa sobre la totalidad de los actos ejecutados por quienes gestionan los recursos públicos. Su labor adecuada, requiere de conocimientos especializados y una estructura administrativa específica. Por tal motivo, el ejercicio del control técnico está delegado en un órgano auxiliar que en algunos Estados es independiente y en otros depende de los parlamentos”.

A lo precedentemente señalado por Moreno, vale agregar que en el caso de Misiones el TCM no depende de la Cámara de Diputados (Poder Legislativo) sino que el mismo funciona a modo de órgano extra-poder encontrándose establecido en el artículo tres de su ley orgánica que “el Tribunal de Cuentas solo depende de la ley”.

1.2.2- Concepto y tipos de control

Según Licciardo controlar consiste en “verificar, supervisar, vigilar, a fin de determinar si se cumplen las previsiones y las normas de aplicación, y ofrecer elementos de juicio para analizar los resultados, precisar responsabilidades y proveer correcciones” (Atchabahan [2008, 2013], p. 18). Surge de esta definición la necesidad de un parámetro, sensor o

criterio (previsión, presupuesto, norma, indicador, etc.) para que el control se pueda llevar a cabo, es decir, la existencia de una medida de referencia que permita realizar una comparación con la evidencia que se obtenga a partir del procedimiento de verificación empleado. Con la evidencia obtenida se podrá luego analizar e informar los desvíos detectados en relación a los resultados previstos (lo que “es” se compara con lo “debe ser”, condición vs. criterio), a partir de lo cual se podrán indicar las eventuales responsabilidades emergentes y sus responsables, como así también, en su caso, se podrán sugerir correcciones para que tales desvíos no se vuelvan a producir en el futuro.

Por otra parte, existen diferentes tipos de control y para un mejor análisis de los mismos suelen utilizarse diferentes clasificaciones, las más conocidas aplican los siguientes criterios: 1º- según el momento en que se practica el control, 2º- según el sujeto que realiza el control y 3º- según sea la materia u objeto del control.

Con relación a la primera de dichas clasificaciones, cabe considerar que el control según el momento en que es ejercido con relación a su objeto puede ser: previo, concomitante y posterior. Es previo en la medida en que sea ejercido antes de la configuración del acto o hecho bajo control, es concomitante cuando el control es ejercido durante el proceso de configuración de ese acto o hecho bajo control y será posterior cuando el control es ejercido después de haberse consumado o finalizado dicho acto o hecho objeto del control.

Respecto de la segunda clasificación antes indicada, debe considerarse que el control puede ser interno o externo de acuerdo a la situación del sujeto que ejerza el control. Se trata de un control interno cuando el sujeto controlante depende de la organización donde se encuentra el objeto del control, mientras que se trata de un control externo cuando el sujeto controlante no forma parte de la organización donde se encuentre el objeto del control.

Con relación a la tercera clasificación del control arriba mencionada, pueden resumirse principalmente dos tipos de control, el denominado control de legalidad, también conocido con los nombres de control formal o control de cumplimiento o control de regularidad, y el denominado control de gestión conocido también con los nombres de control de resultados, control del rendimiento o control del desempeño. Al respecto, puede señalarse sucintamente que el control de legalidad se enfoca en verificar el cumplimiento de aspectos

normativos, mientras que el control de gestión se enfoca en verificar aspectos de economía, eficiencia y eficacia de la gestión a fin de detectar áreas de mejora.

Desde la óptica de la auditoría, con relación a la última de las clasificaciones arriba señaladas, Miner ([2018], ponencia 06/11) señala que según la materia las auditorías pueden clasificarse en: 1- Auditoría de Cumplimiento: orientada a determinar si un objeto cumple con las normas y regulaciones identificadas como criterios aplicables, 2-Auditoría de Información: destinada a determinar si un objeto relativo a información financiera (contable o presupuestaria) o información de gestión, se presenta de conformidad con el marco de referencia identificado como criterios aplicables y 3-Auditoría de Gestión: orientada a evaluar si los procesos, programas, proyectos y/o actividades de un ente se llevan a cabo siguiendo “buenas prácticas” de eficiencia y eficacia y si existen aspectos susceptibles de mejora.

Cabe destacar, la incidencia de dichas clasificaciones en las normas referidas al control público en nuestro país, por ejemplo la Ley N° 24.156 (Ley Nacional de Administración Financiera y de los sistemas de Control) determina para la hacienda del Estado Nacional lo siguiente:

1- Un sistema de control interno, cuyo órgano rector es la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) dependiente del Poder Ejecutivo Nacional. Este sistema desarrolla sus funciones de control exclusivamente en las jurisdicciones y entidades pertenecientes al precitado Poder, y contempla un modelo de control integral e integrado que incluye el control de legalidad y gestión, debiendo prever en su funcionamiento la existencia de mecanismos de control previo y posterior.

2- Un sistema de control externo sobre el cual la misma ley nacional, en conjunto con lo que prescribe al respecto el artículo 85° de la Constitución Nacional, dispone que su órgano rector es la Auditoría General de la Nación (AGN) que actúa como órgano técnico dependiente del Poder Legislativo Nacional. Este organismo tiene a su cargo el ejercicio de un control posterior de legalidad, gestión y auditoría de todo el sector público nacional.

En tanto, en el orden provincial dichas clasificaciones del control se manifiestan en la Ley de Contabilidad que encomienda el control interno de la hacienda del Estado Provincial a la

Contaduría General de la Provincia, siendo este control esencialmente de legalidad, previo y concomitante. Mientras que con relación al control externo de la hacienda pública provincial, la Constitución y la Ley I-Nº3 encomiendan esta función al TCM, caracterizándose el control que ejerce este organismo por ser esencialmente de legalidad y posterior.

1.2.3- Modelos de control externo

De lo anterior surge que los órganos de control externo del Estado Nacional y del Estado de la Provincia de Misiones funcionan actualmente con diferentes enfoques, uno orientado hacia el control de resultados y el otro hacia el control de legalidad, esos enfoques de control provienen de diferentes paradigmas de gestión pública vigentes al momento de la creación de cada uno de esos órganos de fiscalización. El TCM fue creado en el año 1960 en el marco del paradigma de gestión pública orientada a los procedimientos, previéndose que sus funciones de fiscalización estén enfocadas a la verificación del cumplimiento normativo, se trata, como se dijo antes, del modelo de control de legalidad o control formal. Mientras que la AGN fue creada en el año 1992 en el marco de un paradigma más moderno conocido con el nombre de gestión pública orientada a los resultados, donde las funciones de control amplían su enfoque a los aspectos de economía, eficiencia y eficacia de programas, operaciones o actividades gubernamentales, esto mediante la aplicación de la función de auditoría de gestión, dándose lugar de esta manera al modelo de control de gestión o de control de resultados.

Cabe agregar, que el referido control de legalidad concentra sus funciones de fiscalización en la verificación de los aspectos formales, legales, contables, numéricos y documentales de los actos relacionados con la administración de la hacienda pública. Se trata de un modelo de control típico o tradicional de los organismos de control externo llamados Tribunales de Cuentas, cuyo objetivo persigue fundamentalmente la aprobación o desaprobación de las cuentas públicas. En tanto, el control de gestión es una modalidad de fiscalización hacendal típica de los órganos de control externo denominados Auditorías Generales y Contralorías Generales que con su práctica tienen por objetivo principal detectar áreas de mejora en los auditados.

Con relación al alcance del control de legalidad, la doctrina del control público plantea cierta disidencia. Parte de esta doctrina sostiene que el control de legalidad debe ser tomado también como comprensivo de la verificación de los aspectos de legitimidad de la percepción y aplicación de recursos públicos, desde esa óptica el control de legalidad adquiere un alcance mayor que el otorgado por la otra parte de la doctrina que lo considera solamente acotado a la verificación de los aspectos normativos.

En relación a esto último, en el caso del TCM vale recurrir a Paprocki ([2004], p. 26) quien respecto del alcance del control de legalidad de este organismo señala lo siguiente: “En el régimen vigente en nuestro Tribunal de Cuentas Provincial, el sistema de control externo de legalidad es contemplado en su acepción amplia, incluyendo el control técnico y de legitimidad...”.

Con relación a los paradigmas de gestión pública y sus respectivos órganos de control más arriba indicados, vale recurrir nuevamente a Moreno ([2014], pp. 35s) quien realiza una comparación de las características de ambos enfoques señalando:

“Las dos tendencias presentan aspectos positivos y negativos: existe en la primera apego a lo formal, al control legal (considerado en su sentido más restringido). Desde una óptica jurídico-formal, tienen particular relevancia el Presupuesto, la Cuenta de Inversión, el régimen de juzgamiento de responsabilidades administrativo-contables y de cuentas, a través de un órgano colegiado: el Tribunal de Cuentas. Fija su atención en la denominada administración nacional. Las consideraciones sobre la eficiencia, economía y eficacia de la administración financiera y su control no constituyen su mayor preocupación.

En la segunda, estos aspectos adquieren una gran relevancia y nivel de detalle. Centra su mirada en el sistema de administración financiera para la toma de decisiones del Poder Ejecutivo, por el control por auditorías y postula criterios de economía, eficiencia y eficacia desde una perspectiva fundamentalmente técnica. Le interesa el llamado Sector Público Nacional, y retroalimentar en forma continua los sistemas administrativos”.

Conforme lo arriba señalado surge claramente el mayor alcance del control de gestión, el que para su práctica emplea fundamentalmente la técnica de auditoría, teniendo como propósito principal la retroalimentación para la mejora continua de la gestión pública. Respecto del control de legalidad, se destaca la intervención de los Tribunales de Cuentas

con sus funciones jurisdiccionales, como es el caso del TCM que se encuentra facultado para la realización de juicios de cuentas y juicios administrativos de responsabilidad.

Al respecto, puede señalarse también que la doctrina de control público vigente en nuestro país refiere básicamente a dos modelos de control de diferentes orígenes, uno de procedencia europeo-continental que sustenta a los tribunales de cuentas y otro de origen anglosajón que sustenta a las auditorías generales. En lo que se refiere a los sistemas de control externo actualmente existentes en la Argentina, la corriente de origen anglosajón se aplica en los casos de las Auditorías Generales del Estado Nacional, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y del Estado de la Provincia de Salta, mientras que la corriente de origen europeo-continental se aplica en los casos de veintidós Estados provinciales y varios municipios que poseen Tribunales de Cuentas.

Cabe destacar, las múltiples y variadas consideraciones legislativas con respecto a ambos modelos de control externo, por ejemplo en Misiones la Ciudad de Oberá ha previsto en su carta orgánica municipal como órgano de control externo una Auditoría General Municipal dependiente del Concejo Deliberante ([2013], art. 153º), mientras que la Ciudad de Posadas ha previsto en ese rol un Tribunal de Cuentas Municipal ([2010], art. 212º).

En el siguiente cuadro se comparan determinados aspectos relativos a la AGN y al TCM, considerándose para ello los marcos legales de creación y funcionamiento de estos órganos de control, la dependencia de los mismos, la designación y estabilidad de sus máximas autoridades y el tipo y alcance de control que ejercen.

Comparativo órganos de control externo nacional y provincial

Aspectos	Auditoría General de la Nación	Tribunal de Cuentas de la Provincia
Principal marco legal de Organización y Funcionamiento	Constitución Nacional (art. 85º) Ley Nº 24.156 (art. 116º/129º)	Constitución Provincial (arts. 132º y 133º) Ley I - Nº 3 (Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas)
Dependencia	Del Congreso Nacional. Posee independencia funcional y financiera.	Solo depende de la ley (art. 3º Ley I-Nº 3). Posee independencia funcional y presupuestaria.

Máximas autoridades – designación y estabilidad-	7 auditores generales con título universitario en ciencias económicas o derecho y especialización en administración financiera y control (3 designados por la Cámara de Diputados, 3 por la Cámara de Senadores y 1 –el presidente- designado a propuesta de la primera minoría opositora). Duran 8 años en el cargo con posibilidad de reelección.	3 miembros (1 –presidente- abogado y 2 –vocales- contadores públicos). Son designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Cámara de Representantes. Gozan de inamovilidad en el cargo, solo pueden ser removidos por las causales y el procedimiento de jurado de enjuiciamiento.
Tipo de control	Control externo de legalidad, gestión y auditoría, posterior. Atiende a un modelo de control y auditoría externa integrada, abarcativo de los aspectos financieros, de legalidad y de economía, eficiencia y eficacia	Control externo de legalidad, esencialmente posterior. Con funciones jurisdiccionales (juicio de cuentas y juicio administrativo de responsabilidad)
Alcance de control	Totalidad del sector público nacional (jurisdicciones, entidades, empresas y sociedades del Estado, fondos fiduciarios, etc.)	-Administración Central y Organismos Descentralizados del Estado Provincial. -Empresas y sociedades del Estado. -Municipalidades. -Entidades privadas que reciban subsidios del Estado.

Fuente: Elaboración propia en base a regímenes jurídicos de control vigentes en el orden nacional y provincial

Sobre la convivencia de ambos modelos de control el debate doctrinario sobre sus fortalezas y debilidades ha quedado en nuestro país definitivamente en el pasado, priorizándose actualmente un análisis superador centrado en la necesidad del fortalecimiento de los órganos de control. Al respecto, María Estela Moreno ([2014], p. 29) refiere a esa necesidad destacando la importancia de los organismos de control para el sistema democrático al señalar:

“Es de vital importancia que los organismos de control, en sus variadas presentaciones, se fortalezcan, surgiendo como verdaderas instituciones establecidas para aseverar una vigencia más plena del orden jurídico, del control de la gestión y la transparencia de la función pública. El papel de los organismos de control en el marco de un estado democrático de

derecho es esencial, es difícil pensar la democracia moderna sin pensar en el rol fundamental que ejercen los organismos de control”.

Por su parte, también con la mirada puesta en la necesidad del fortalecimiento de los organismos de control, Ivanega ([2016], pp. 68s) profundiza su análisis en los requisitos que deberían cumplir los mismos para poder alcanzar un control más efectivo, indicando al respecto que todo organismo de control debería ser: 1-eficiente (utilizando los métodos y procedimientos más idóneos en su desarrollo), 2-eficaz (cumpliendo con sus objetivos), 3-transparente (para instituirse en una verdadera garantía democrática), 4-ético (en cuanto a la conducta del propio organismo de control y de los que trabajan en él), 5-oportuno (cumplido en un tiempo razonable según su modalidad), 6-independiente y objetivo (ejercido con máxima objetividad), 7-constructivo y educativo (promoviendo la utilización de mecanismos para corregir las deficiencias de la gestión pública) y 8-comprensivo de la realidad y las circunstancias sociales, económicas, culturales, que rodean al sujeto, al ámbito y al objeto de control (adecuado con el contexto).

1.3- Descripción del control actual del Tribunal de Cuentas en la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones

1.3.1- Funciones principales del TCM

En el funcionamiento de la hacienda pública provincial competen fundamentalmente al TCM dos tipos de funciones: a) Las funciones de control y b) Las funciones jurisdiccionales.

Las funciones de control se traducen en las tareas de fiscalización a cargo del TCM en la AGEPM, mientras que las funciones jurisdiccionales tienen que ver con los juicios que lleva a cabo el TCM con destino a la aprobación o desaprobación de las cuentas públicas que fiscaliza y también con destino a la determinación de responsabilidades ante irregularidades -no relacionadas con rendiciones de cuentas- que vayan en perjuicio de la hacienda pública provincial. Estas funciones jurisdiccionales del TCM se sustancian mediante el Juicio de Cuentas y el Juicio Administrativo de Responsabilidad, cuyos procedimientos se encuentran previstos en detalle en la Ley Orgánica del TCM (Ley I-Nº3).

Ahora bien, para profundizar sobre esas funciones del TCM vale empezar por lo estatuido en los artículos 132° y 133° de la Constitución Provincial que a continuación se transcriben:

“Art.132.- El Tribunal de Cuentas estará compuesto por un Presidente, abogado, y dos vocales, contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Cámara de Representantes. No podrán tener ningún otro empleo ni ejercer profesión.

Art.133.- Sin perjuicio de lo que disponga la ley, el Tribunal tendrá las siguientes atribuciones:

1) examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales y de reparticiones autárquicas; aprobarlas o desaprobarlas y, en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos.

A tal fin los poderes públicos, las municipalidades, y los que administren los caudales de la Provincia, estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros percibidos e invertidos, para su aprobación o desaprobación. El Tribunal se pronunciará en el término de un año de la presentación; de lo contrario se tendrán por aprobadas sin perjuicio de la responsabilidad de los miembros del Tribunal;

2) inspeccionar las oficinas provinciales y municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad, en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley;

3) fiscalizar las cuentas de las instituciones privadas que reciban subsidios del Estado provincial”.

Como se observa, el primero de los artículos arriba transcriptos refiere a la composición del Honorable Cuerpo del TCM, al modo de designación y a la inamovilidad de sus tres miembros. Mientras que el siguiente artículo constitucional establece las funciones y el universo de control a cargo del TCM.

Por su parte, la Ley Orgánica del TCM contempla en detalle las funciones que competen a este organismo, las que se encuentran establecidas en el artículo 24 que establece:

“ARTÍCULO 24.- Corresponde al Tribunal de Cuentas:

a) ejercer el control externo de legalidad de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y municipales, fiscalizando el cumplimiento de las leyes y reglamentos

relativos a la utilización de los recursos financieros-patrimoniales estatales en los actos dictados por la autoridad responsable de ello;

b) el examen y juicio de legalidad de las cuentas rendidas por los órganos competentes de la Provincia y Municipios y quienes administran caudales de la Provincia;

c) pronunciarse sobre la cuenta general del ejercicio;

d) el examen y juicio de las cuentas rendidas por las personas de derecho privado que reciben subsidio de la Provincia o los Municipios;

e) abrir juicio administrativo de responsabilidad a todo funcionario público provincial o municipal, de conformidad con las prescripciones de la presente Ley;

f) la declaración de responsabilidad en el orden administrativo y formulación del pertinente cargo, cuando corresponde;

g) presentar anualmente al Poder Ejecutivo el Presupuesto de Gastos del Tribunal, a fin de ser incluido en el Presupuesto General de la Provincia;

h) autorizar y aprobar sus gastos, con arreglo a lo que establece su propio reglamento;

i) aplicar a los responsables en juicio de cuenta o administrativo de responsabilidad, en caso de trasgresión a disposiciones legales o reglamentarias, sin perjuicio del cargo o alcance que corresponda formular a los mismos, por los daños materiales que pueden derivarse para la hacienda del Estado Provincial o Municipal, multa de hasta un treinta por ciento (30%) del monto del cargo que se formula o hasta la cantidad de pesos quinientos (\$500) cuando el porcentaje indicado es inferior a dicha suma;

j) apercibir y aplicar multas de hasta el treinta por ciento (30%) del monto de los intereses y valores cuestionados, o de los sueldos o retribuciones que se perciben en los casos de desobediencia a sus resoluciones;

k) designar, promover y remover, previa vista al Fiscal Superior, al personal de su dependencia ante la propuesta de cualquiera de sus miembros titulares.

l) solicitar directamente el dictamen de los asesores legales del Gobierno de la Provincia, cuando lo considera necesario;

ll) aprobar su reglamento interno y todos aquellos necesarios para la ejecución de la presente Ley;

m) asesorar a los poderes del Estado Provincial, cuando estos lo requieren, en la materia de su competencia”.

De las funciones legales arriba explicitadas, surgen algunas que poseen directa relación con la AGEPM, especialmente las que tienen que ver con el control y juzgamiento de sus

cuentas, como también la referida a que el TCM puede prestarle asesoramiento en la materia de su competencia.

1.3.2- Marco legal que utiliza el TCM

El control de legalidad que ejerce el TCM con relación a la hacienda pública provincial es realizado con base a un gran número de normas integrado, entre otras, por: -La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (Ley I-Nº3), -La Ley de Contabilidad de la Provincia (Ley VII-Nº11), -La Ley de Obras Públicas (Ley X-Nº4), -La Ley Nomenclador de Gastos, Recursos y Financiamiento (Ley VII-Nº7), -Las respectivas leyes de presupuestos que año a año se dictan, -Los decretos reglamentarios de dichas leyes, -Los decretos de contención del gasto público, -El reglamento y resoluciones dictadas por el propio TCM, -Las Resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y de la Dirección General de Rentas (DGR) sobre la materia tributaria aplicable a la gestión estatal, -Resoluciones y circulares de la Contaduría General de la Provincia, etc.

A partir de ese importante y complejo marco normativo, las Fiscalías del TCM afectadas a los poderes, ministerios, organismos y dependencias integrantes de la Administración Central y a los Organismos Descentralizados, realizan sobre las rendiciones de cuentas puestas a su consideración, controles de cumplimiento de aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales con base a esa amplia normativa.¹

1.3.3- Modalidad de control in situ de las rendiciones de cuentas provinciales

El control externo de legalidad de las cuentas de los poderes, ministerios y organismos que integran la hacienda de la AGEPM, es llevado a cabo por el TCM de acuerdo al artículo 45º de su ley orgánica (Ley I-Nº3), afectando para ello en los distintos servicios administrativos, direcciones de administración, cajas recaudadoras y unidades ejecutoras que funcionan en las diferentes jurisdicciones presupuestarias, sus Fiscalías Revisoras de Cuentas que actuando bajo la modalidad de control in situ proceden a verificar y merituar las rendiciones documentales que de manera mensual los cuentadantes se encuentran obligados a poner a disposición del TCM.

¹ Un compendio de estas normas se encuentra en Ricatti (2015).

Los cuentadantes son los sujetos obligados a rendir cuentas por encontrarse estrechamente relacionados con la administración de los fondos públicos. En el caso de la hacienda pública provincial, el artículo 36º de la referida Ley I-Nº3 establece que poseen el carácter de cuentadantes los siguientes funcionarios:

- “a) los Directores de los Servicios Administrativos, responsables de cajas recaudadoras, responsables de cuentas especiales, delegados fiscales y tesoreros de los Servicios Administrativos en el ámbito de la Administración Central;
- b) los Directores de Administración, delegados fiscales y tesoreros en los organismos descentralizados, autárquicos y Poderes Legislativo y Judicial;
- c) los funcionarios y/o agentes que, por disposición emanada de autoridad competente, reciben anticipos de fondos con cargos de oportuna y documentada rendición, en lo atinente a la rendición de tales anticipos”.

Cabe acotar, que esta modalidad de control in situ del TCM en la AGEPM inicia su aplicación a partir del año 1992, significando en ese entonces un gran avance en materia de fiscalización de las rendiciones de cuentas de los organismos provinciales, dando una mayor celeridad a todo ese proceso, como también, un mayor acercamiento y presencia del TCM en las distintas áreas de la AGEPM bajo su control.

Este control in situ se encuentra actualmente reglamentado en la Resolución IV-Nº2 del TCM, la cual establece que dentro de los doce días hábiles de finalizado el mes, el legajo “A” de la rendición de cuentas correspondiente a ese periodo debe ser remitido por los cuentadantes a la Contaduría General de la Provincia, contando a su vez este organismo con un plazo de cinco días hábiles para remitir dicho legajo “A” al TCM.

Es decir, que una vez finalizado cada mes existe un plazo de diecisiete días hábiles para que los cuentadantes pongan en conocimiento del Tribunal de Cuentas la rendición correspondiente a cada mes finalizado.

La rendición de cuentas por cada período mensual debe ser confeccionada y presentada por los responsables en dos partes;

- Una identificada como parte o legajo “A” que contiene “la información mensual de la cuenta” que se refiere a un resumen de lo que se rinde en el período, consistente

en: el movimiento de fondos, el movimiento presupuestario, el resumen de la cuenta bancaria, su conciliación, los cargos y descargos de responsabilidad en el período, la nómina de gastos pendientes de rendición, la identificación y domicilio real de los cuentadantes y la aprobación en primera instancia de parte de la delegación fiscal de la Contaduría General.

- La otra parte se identifica como parte o legajo “B” que contiene “la documentación de la cuenta”, es decir, los legajos con la documentación de los ingresos y egresos rendidos en el período. Es la parte más voluminosa de la rendición que permanece en la sede administrativa de los cuentadantes a disposición de la Fiscalía actuante del TCM. Esta parte “B” se integra de legajos de documentación conformados por las actuaciones originales que dieron origen a los ingresos y egresos de fondos cuyos movimientos respaldan. Obran en estos legajos “B” por ejemplo recibos de recaudación que respaldan ingresos de cajas recaudadoras, o bien, en materia de egresos obran los expedientes de gastos con toda la documentación de la tramitación de los mismos (formularios de contratación, ofertas de licitaciones, actos de adjudicación, órdenes de provisión, actas de recepción, facturas de proveedores, órdenes de pago, recibos de pago, comprobantes de cumplimientos tributarios, etc.).

Cabe destacar, que a partir de la información contenida en el referido legajo “A” la Fiscalía actuante del TCM procede a verificar la documentación obrante en el legajo “B” de la rendición de cuentas. Una vez examinada dicha documentación en sus aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales, la Fiscalía actuante se encuentra en condiciones de proceder a practicar también los controles adicionales previstos en la misma Resolución IV-N°2 del TCM.

Tales controles adicionales son determinados por la misma Fiscalía actuante en función de lo examinado en la rendición de cuentas y pueden consistir, entre otros, en: verificación de bienes patrimoniales adquiridos y rendidos por el organismo controlado, verificación de legajos de personal vinculados a sueldos cuyos pagos rindió el organismo controlado, verificación de expedientes de gastos pendientes de rendición, etc. Como se puede inferir, estos controles adicionales adquieren importancia para la fiscalización hacendal a cargo del TCM dado que tienen por objetivo recabar mayores evidencias vinculadas a las rendiciones

de cuentas, aumentando con ello las comprobaciones destinadas a corroborar la legitimidad de las mismas.

1.3.4- Juicio de Cuentas

La Fiscalía actuante luego de practicar los mencionados controles debe dentro del plazo de los cuarenta días hábiles de la finalización del mes al que se refiere la rendición de cuentas, emitir el informe de control que se encuentra previsto en el tercer párrafo del referido artículo 45° de la Ley I-N° 3. Este informe puede, según el caso, contemplar la formulación de reparos formales y/o sustanciales por parte de la Fiscalía actuante, en la medida en que la misma considere que la rendición de cuentas es pasible de observaciones en sus aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales. Ante lo cual, en el marco del debido proceso y del derecho de defensa, corresponde correr del traslado del informe a los cuentadantes los que pueden posteriormente presentar las pruebas que hacen a su descargo. Una vez cumplida la etapa de presentación de descargos por parte de los cuentadantes, la Fiscalía actuante deberá emitir un segundo informe, en el cual podrá, según la suficiencia o no de dichos descargos, ratificar o rectificar total o parcialmente los reparos que ha formulado en su primer informe.

El mismo procedimiento precedentemente descripto se debe cumplir por cada uno de los periodos mensuales. Cabe aclarar, que también existe un periodo adicional llamado periodo complementario y de cierre anual de las cuentas, en la práctica se trata del periodo trece, cuya rendición tiene que ser presentada por los cuentadantes al TCM, siempre por intermedio de la Contaduría General de la Provincia, antes del 31 de mayo del año siguiente del ejercicio al que corresponde la documentación de la cuenta. Sobre esta rendición de final del ejercicio también corresponde idéntico procedimiento al detallado para los períodos mensuales (primer informe, descargo y segundo informe).

Una vez cumplido ese procedimiento por cada uno de los trece períodos de la rendición de cuentas, la Fiscalía actuante tiene a su cargo la emisión de un informe final anual donde debe resumir lo actuado en esos períodos. En este informe final, la Fiscalía solicitará la aprobación de la rendición de cuentas si la misma no le ha merecido reparo, o bien, la desaprobación en el caso que la rendición de cuentas le haya merecido reparos sustanciales.

Con ese informe final el expediente de la causa queda en condiciones para que el Honorable Cuerpo del TCM se pronuncie por medio de una sentencia, aprobando la rendición de cuentas o bien desaprobándola, indicando, en este último caso, las multas, cargos pecuniarios y los responsables. Al respecto, vale aclarar que los miembros del Tribunal pueden en sus respectivos votos compartir o no lo dictaminado por la Fiscalía actuante.

Para el dictado de la sentencia, primero corresponde el voto y su fundamento a uno de los vocales, luego interviene de la misma forma el otro vocal y por último lo hace el presidente, quien en caso de no coincidencia entre los dos vocales tendrá a su cargo la definición del pronunciamiento final de la sentencia.

De resultar una sentencia acusatoria, los cuentadantes tienen el derecho de interponer un recurso de revisión ante el mismo TCM, o bien, de considerar afectado el derecho de defensa por vicios o defectos de procedimientos sustanciales o por errónea interpretación del derecho o manifiesta arbitrariedad por parte del TCM, los cuentadantes pueden interponer un recurso extraordinario directamente ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia.

Una vez que la sentencia acusatoria se encuentre firme, en el caso que los responsables no se allanen a pagar las multas y/o cargos pecuniarios que el TCM les haya impuesto, corresponderá la intervención de Fiscalía de Estado que intimará a los responsables por última vez para que abonen las sumas reclamadas, o bien, presenten nuevas pruebas que hagan a su defensa, una vez cumplida esta instancia y de quedar ratificadas las sumas dinerarias impuestas, Fiscalía de Estado impulsará en el orden judicial el correspondiente juicio ejecutivo con destino al cobro de las sumas adeudadas por los responsables.

1.3.5- Juicio Administrativo de Responsabilidad

Se trata este de otro proceso jurisdiccional a cargo del TCM y su aplicación también puede derivar del trámite de un juicio de cuentas. El juicio administrativo de responsabilidad es considerado a partir del artículo 56° de la Ley Orgánica del TCM que establece:

“La determinación administrativa de responsabilidad que no es emergente de una rendición de cuenta, se establece por los procedimientos dispuestos en el presente Capítulo. Se hace

mediante un juicio que manda iniciar el Tribunal de Cuentas cuando se le denuncian actos, hechos u omisiones susceptibles de producir un perjuicio a la hacienda pública, o adquiera por sí la convicción de su existencia”.

Como lo indica el precitado artículo este procedimiento se utiliza para la determinación de responsabilidades administrativas que no surjan de las rendiciones de cuentas, sino ante la existencia de presuntos actos, hechos u omisiones que perjudiquen a la hacienda pública. Sin embargo, cabe agregar al respecto que este proceso también es iniciado por el TCM cuando a partir del estudio de una rendición de cuentas surge la presunción de un daño contra la hacienda pública que podría ser imputable a agentes y funcionarios distintos de los cuentadantes. Ello, atento a que como se indicó anteriormente el juicio de cuentas se encuentra reservado exclusivamente para los cuentadantes, por lo tanto, al surgir del estudio de una rendición de cuentas un presunto daño a la hacienda pública que podría ser imputable a un funcionario que no posee el carácter de cuentadante -por ejemplo un encargado de patrimonio-, para que se investigue el hecho el TCM iniciará un juicio administrativo de responsabilidad.

Para la sustanciación de este juicio se lleva a cabo un sumario con alcance a todos los agentes y funcionarios que pudieran guardar algún tipo de vinculación con el objeto de la investigación. Cabe destacar, que los cuentadantes también pueden ser traídos a un juicio administrativo de responsabilidad cuando se produzcan algunas de las situaciones establecidas en el artículo 57° de la Ley Orgánica del TCM que establece:

“Los obligados a rendir cuentas pueden ser traídos a juicio de responsabilidad:

- a) antes de rendirla, cuando se concreta daño para la hacienda pública o para los intereses puestos bajo responsabilidad del Estado;
- b) en todo momento, cuando se trata de actos, hechos u omisiones extraños a la rendición de cuentas;
- c) después de aprobadas las cuentas, en los plazos y condiciones determinados en la presente Ley, cuando sobre la base de documentación no obrante en la rendición de cuentas aprobada, posteriormente se comprueban daños imputables a culpas o negligencias del responsable.”

Cabe acotar, que una vez que el mencionado sumario haya concluido, de acuerdo al artículo 61° de la misma ley el Honorable Cuerpo del TCM podrá resolver, con relación al juicio administrativo en proceso, lo siguiente:

- “a) su archivo, si del mismo resulta evidente la inexistencia de responsabilidad. En su caso y correlativamente, el descargo en la cuenta del responsable;
- b) la ampliación del sumario por el mismo sumariante u otro designado al efecto, así como otras medidas para mejor proveer;
- c) la citación de los presuntos responsables, para que tomen vista de las actuaciones y produzcan su descargo.”

De darse la prosecución del juicio con la citación de los presuntos responsables, estos tienen garantizado el debido proceso y el derecho de defensa. A partir de lo cual, se desarrollan etapas similares a lo descrito anteriormente para el caso del juicio de cuentas, existiendo para los presuntos responsables la posibilidad de presentar descargos e interponer recursos a las sentencias del Tribunal. Agotadas las distintas instancias y de encontrarse firme una sentencia condenatoria del TCM, en el caso de no ser abonadas por los responsables las sumas resarcitorias impuestas, corresponde correr traslado de las actuaciones a Fiscalía de Estado de la Provincia, a los fines de que este organismo intime por última vez en el ámbito administrativo a los responsables el pago correspondiente o la presentación de nuevas pruebas que hagan a su defensa. Concluida esta instancia, y de continuar impagas dichas penas pecuniarias, entonces Fiscalía de Estado deberá impulsar judicialmente el respectivo juicio ejecutivo contra los responsables con destino al cobro de las sumas impuestas por el TCM.

1.3.6- Función de inspección y auditoría

Las inspecciones y auditorías son otras formas de control que también emplea el TCM en la AGEPM, conforme el referido artículo 133° de la Constitución Provincial su apartado tres establece la atribución del TCM para inspeccionar las oficinas donde se administren fondos públicos y tomar medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad con arreglo al procedimiento que determine la ley.

En dirección a esto último, la Ley Orgánica del TCM en su artículo 25° determina que cuando este organismo lo juzgue conveniente puede proceder a examinar los libros de contabilidad existentes en las oficinas públicas en las cuales se administren bienes públicos, vigilar su funcionamiento, realizar arqueos de caja, etc. Este marco legal da lugar a inspecciones de tipo administrativo-contable y financiero-patrimonial por parte del TCM en

diferentes oficinas públicas del Estado Provincial, surgiendo de dichos controles informes de los Contadores Fiscales actuantes que sirven a la sustanciación de juicios de cuentas y juicios administrativos de responsabilidad que se tramitan en el TCM.

Con relación a la función de auditoría, la precitada Ley Orgánica del TCM en el inciso g) de su artículo 14° crea el cargo de coordinador de auditoría secundado por contadores fiscales que tienen a su cargo tareas de auditorías que ejecuta el TCM en el ámbito de la administración central y organismos descentralizados del Estado Provincial. Tales auditorías son practicadas en el marco del control externo de legalidad que compete al TCM, por ende, los aspectos que abarcan tienen que ver con comprobaciones sobre el cumplimiento normativo por parte de los auditados, ya sea en materia administrativa, contable, financiera o patrimonial. Surgen como productos de estas tareas de control, informes de auditoría que pueden llegar a contemplar observaciones y recomendaciones y, al igual que en los casos de los informes sobre inspecciones, también los informes de auditoría pueden servir a la sustanciación de las funciones jurisdiccionales a cargo del TCM.

Cabe aclarar, que esta tesis no refiere a esa función de auditoría que actualmente practica el TCM, sino que, como se indicó desde el inicio, esta tesis indaga sobre el proceso de auditoría destinado directamente al examen de las cuentas públicas, teniendo por objetivo el diseño de lineamientos de auditoría gubernamental aplicables al control que ejerce el TCM sobre las rendiciones de cuentas de los organismos de la AGEPM.

1.3.7- Ampliación del enfoque de control de las rendiciones de cuentas

La actual dinámica, complejidad y tamaño de la hacienda de la AGEPM demandan una ampliación del enfoque de control a cargo del TCM, sus formas tradicionales de intervención en las rendiciones de cuentas necesitan ahora contemplar una visión más estratégica e incorporar técnicas y herramientas de control que están consideradas en las funciones de auditoría gubernamental previstas en las ISSAI. Sin lugar a dudas, el volumen de las transacciones financiero-patrimoniales que ejecutan en la actualidad los múltiples organismos que integran la AGEPM hace que resulte materialmente imposible la revisión integral de esas operaciones por parte del TCM, tampoco ello resultaría razonable en el marco de la relación costo beneficio que debe ser tomada en cuenta en toda tarea de

fiscalización, correspondiendo entonces la aplicación del control selectivo mediante la utilización de técnicas de muestreo.

Por lo tanto, se impone que la fiscalización de las rendiciones de los organismos de la AGEPM sea encarada por el TCM con una visión integral, por la que dichas rendiciones - como resultados derivados de la gestión de esos organismos- sean examinadas considerando el análisis de los procesos que las originaron, los riesgos relacionados y la materialidad, llegando de ese modo a una adecuada identificación de las áreas críticas de los organismos auditados y a la selección de los proyectos de auditoría a ser ejecutados en el examen de las rendiciones de cuentas.

Para la profundización de lo aquí expuesto, en el siguiente capítulo se abordan las ISSAI más relacionadas con el control de rendiciones de cuentas y el manual de control externo del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires que, sustentado en los mencionados estándares internacionales, ha contemplado el proceso de auditoría de la cuenta como modalidad de control de las rendiciones de cuentas.

CAPÍTULO 2-ESTÁNDARES DE AUDITORÍA RELACIONADOS CON EL CONTROL DE RENDICIONES DE CUENTAS

2.1- La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

La INTOSAI es la entidad que reúne a los órganos superiores de control de la hacienda pública de distintos países, entre sus principales objetivos esta entidad internacional analiza, consensua y emite normas –las ISSAI- que bajo el carácter de postulados, principios, directrices o buenas prácticas refieren a los modelos y técnicas de fiscalización que se reconocen como más adecuadas para los órganos de control externo de la hacienda pública. De ese modo, la INTOSAI se constituye en un marco institucional que favorece el aumento y transferencia de conocimientos para mejorar la fiscalización pública y fortalecer a las entidades fiscalizadoras.

Cabe destacar, que las ISSAI obran en la página web oficial de la INTOSAI, encontrándose disponibles para ser adoptadas por las entidades fiscalizadoras interesadas². Como estándares de buenas prácticas, las ISSAI de base propician la existencia de un control público externo independiente y de entidades fiscalizadoras ejemplares que con su trascendente rol resguardan el interés público y coadyuvan a la mejora continua de la gestión de la hacienda estatal.

A lo largo de su dilatada existencia resultan numerosas las normas emitidas por la INTOSAI, las mismas son producto del profundo conocimiento técnico en la materia y la experiencia propia recogida por las distintas entidades fiscalizadoras superiores que la integran. Al respecto, Sabugal, Vicente y Murdolo ([2016], p. 607) señalan:

“Es la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) la organización que durante más de 50 años ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar, a nivel mundial, la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y la reputación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en sus respectivos países, sus lineamientos constituyen un marco probado de buenas prácticas que se hallan formalizadas a través de las denominadas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés) y representan los objetivos de salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora”.

² <http://es.issai.org/> (accedido el 02/02/2019)

Por tal motivo, las ISSAI constituyen una fuente insoslayable de conocimiento y consulta a la hora de estudiarse modificaciones al control a cargo de una entidad fiscalizadora, como es precisamente el objetivo de esta tesis. Al respecto, Sabugal, Vicente y Murdolo también indican que las ISSAI se encuentran agrupadas en cuatro niveles, los dos primeros niveles agrupan normas que refieren a requisitos organizacionales que debería cumplimentar toda entidad fiscalizadora, mientras que el tercer nivel contiene las normas referidas a los principios fundamentales y generales de las auditorías en el Sector Público desarrolladas para sus tres tipos (auditoría financiera, auditoría de cumplimiento y auditoría de desempeño), en tanto, el cuarto nivel trata estas normas de auditoría en detalle y con carácter de directrices operacionales que se pueden utilizar en las tareas de control. Sabugal, Vicente y Murdolo ([2016], pp. 609-610) agrupan las ISSAI del siguiente modo:

“NIVEL 1: ISSAI 1

Principios fundamentales (Declaración de Lima)

NIVEL 2: ISSAI 10/12, 20, 21, 30 y 40

Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS:

Independencia

EFS marcando diferencia en la vida ciudadana

Transparencia y rendición de cuentas

Responsabilidad y buenas prácticas

Código de ética

Control de calidad

NIVEL 3: ISSAI 100/400

Principios fundamentales de Auditoría Sector Público

Auditorías Financieras

Auditorías de Cumplimiento

Auditorías de Desempeño

NIVEL 4:

ISSAI 1000/2999 Directrices de Auditorías Financieras

ISSAI 3000/3999 Directrices de Auditorías de Desempeño

ISSAI 4000/4999 Directrices de Auditoría de Conformidad (Cumplimiento + Financiera)

ISSAI 5000/5999 Directrices de Auditorías – Directrices sobre Temas Específicos”

De las normas arriba mencionadas, siendo el objetivo de esta tesis analizar lineamientos de auditoría desarrollados en las ISSAI que pudieran ser de aplicación al control externo de legalidad que ejerce el TCM sobre las rendiciones de cuentas de la AGEPM, se considera procedente analizar los “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público” (ISSAI 100), para posteriormente abordar las normas sobre auditoría de cumplimiento (ISSAI 400 y 4000).

2.2- ISSAI 100 - Principios fundamentales de auditoría del sector público

2.2.1- Concepto y tipos de auditorías

La ISSAI 100 en su punto 18 establece el siguiente concepto sobre auditoría del sector público:

“En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales”.

De la definición precedente surge la auditoría del sector público como un proceso sistemático y objetivo cuyas conclusiones resultan trascendentes para el sistema democrático de gobierno, agregando el punto 22 de esta ISSAI que son tres los tipos de auditorías del sector público:

Auditoría financiera – Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error.

Auditoría de desempeño – Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u

otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

Auditoría de cumplimiento – Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos”.

Una profundización y diferenciación de las características de estos tipos de auditorías del sector público realizan Sabugal, Vicente y Murdolo ([2016], pp. 615-617) mediante el siguiente cuadro comparativo:

Diferencias entre tipos de auditorías del sector público

Dimensiones	Auditoría Financiera	Auditoría de Cumplimiento	Auditoría por Desempeño
Objeto (materia auditable)	Estados Financieros y presupuestarios. Contabilidad (cuentas, registros)	Actos Administrativos. Documentación. Operaciones	Programas. Actividades. Proyectos. Procesos. Políticas, etc.
Objetivo (propósito perseguido por la auditoría)	Obtener seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significantes, ya sea por fraude o error	Obtener seguridad razonable de que la materia auditada cumple, en todos los aspectos significantes, con los criterios (normas) que rigen a la entidad auditada (*)	Promover la gestión económica, eficaz y eficiente. Contribuir a la rendición de cuentas y a la transparencia.
Criterios	Establecidos por el marco de referencia para emitir la información financiera (normas contables y principios o criterios de aceptación general)	Criterios formales, establecidos por leyes, regulaciones y convenios relevantes	Abiertos y flexibles. Formulados por el auditor en acuerdo con el auditado y sobre la base conceptual de la Economía, la Eficiencia y la Eficacia
Base Académica	Contabilidad	Marco jurídico en general, Derecho	Ciencias aplicables a

		Administrativo en particular	la materia a auditar (Economía, Ciencias Políticas, Sociología, etc)
Estilo de los Informes	Mas formales y estructurados , claros, exhaustivos y delimitativos de la responsabilidad de cada parte (auditor y auditado)	Más rigurosos y concluyentes, equilibrados, basados en los principios de integridad, exhaustividad, objetividad, oportunidad Aptos para la celebración de un proceso contradictorio (respetuosos del derecho de defensa de los alcanzados) Pueden agregar valor y ofrecer recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar el desempeño	Más persuasivos y proactivos o constructivos Escritos con lenguaje llano y ser concisos y asequibles a la ciudadanía
Actitud Mental	Esquema mental rígido en función de la escasa flexibilidad de los criterios a aplicar Se basan en un enfoque retrospectivo sobre hechos consumados	Mayor rigidez y ecuanimidad Se basan en un enfoque retrospectivo sobre hechos consumados	Mayor flexibilidad, imaginación, capacidad analítica y actitud propensa al consenso Si bien se basan en hechos acaecidos, su enfoque es prospectivo centrado en mejoras de gestión adaptables al contexto imperante
Periodicidad	Recurrentes anualmente en función del ejercicio fiscal	Recurrentes anualmente en función del ejercicio fiscal y lo establecido por la reglamentación	No son periódicas
Contexto período auditable	Criterios establecidos en la normativa	Períodos fijados por la legislación. Generalmente condicionados al ejercicio fiscal que marcan las leyes de	Libre a criterio del auditor de acuerdo a las circunstancias de cada auditoría

		presupuesto público	
Comunicación de los resultados	Formal	Formal y procesal	Informal

(*) Los Tribunales de Cuentas poseen una función jurisdiccional, a la cual se someten los responsables a cargo de la gestión de los fondos públicos, quienes están obligados a rendir cuentas sobre dichos fondos. Dicha circunstancia plantea una relación complementaria entre las características de una auditoría de cumplimiento y los requerimientos procesales a fin de ejercer dichas facultades. En este caso la obtención de seguridad razonable es conducente para la aprobación o desaprobación, en general, de la cuenta rendida, no obstante, los hallazgos que derivaren en observaciones por incumplimientos (errores o irregularidades) son los alcanzados por los procedimientos jurisdiccionales y podrán derivar en la aplicación de sanciones a sus responsables”.

Surge de la nota al pie del cuadro precedente el grado de relación de la auditoría de cumplimiento con los requerimientos procesales de las funciones jurisdiccionales que caracterizan a los tribunales de cuentas. En el caso del TCM, como ha sido señalado en el capítulo uno de esta tesis, eso se pone de manifiesto entre las funciones de control de las rendiciones de cuentas y la sustanciación del juicio de cuentas que realiza ese organismo.

2.2.2- Elementos básicos

La ISSAI 100 determina que son cinco los elementos básicos comunes para cualquiera de los tres tipos de auditorías del sector público arriba mencionadas, ellos son: -el auditor, -la parte responsable, -los usuarios previstos, -los criterios para evaluar el asunto y -la información resultante sobre la materia en cuestión.

-El auditor se encuentra representado en la entidad de control a cargo de la auditoría y en las personas que dentro de ella reciben la delegación para realizar ese trabajo.

-Las partes responsables en una auditoría pueden ser varias, por ejemplo quienes tengan a su cargo la información sobre la materia en cuestión o quienes tengan a su cargo la administración del asunto en cuestión o quienes tengan a su cargo la atención de las recomendaciones, pudiendo tratarse de individuos u organizaciones.

-Los usuarios previstos son los destinatarios del informe de auditoría como ser órganos legislativos, órganos ejecutivos, órganos de supervisión o la ciudadanía en general.

-Los criterios para evaluar el asunto son los parámetros o puntos de referencia que permiten la contrastación, medición o comparación a fin de poder conocer si existen o no desvíos. Los criterios deben ser pertinentes, neutrales, de aceptación general y de aplicación habitual en auditorías similares. Pueden tratarse de criterios específicos o más generales, provenir de

diferentes fuentes, como por ejemplo leyes, reglamentos, normas, principios y mejores prácticas.

-La información resultante sobre la materia en cuestión, es el producto de la mencionada evaluación o medición conforme los criterios aplicados con destino a ello y se traduce en el informe de auditoría.

2.2.3- Tipos de compromisos

La ISSAI 100 refiere a la existencia en la auditoría del sector público de dos tipos de compromisos; -compromisos de atestiguamiento y -compromisos de elaboración de informes directos.

En los compromisos de atestiguamiento es la parte responsable quien practica la medición de la materia o asunto en cuestión siguiendo determinados criterios establecidos, sobre ello actúa el auditor buscando obtener evidencia suficiente y apropiada que le permita expresar una conclusión al respecto. Por tal motivo, las auditorías financieras son siempre compromisos de atestiguamiento, ya que su objeto son estados financieros que son puestos a disposición del auditor por la parte responsable.

En los compromisos de elaboración de informes directos es el auditor quien mide o evalúa la materia o asunto en cuestión de acuerdo con los criterios aplicables. En base a los riesgos que considere seleccionará la materia o asunto y los criterios. Una vez obtenida la evidencia suficiente y apropiada presenta posteriormente un dictamen o informe de auditoría donde, entre otros aspectos, da a conocer hallazgos, conclusiones y recomendaciones. Dadas esas características, las auditorías de gestión son siempre compromisos de elaboración de informes directos, mientras que las auditorías de cumplimiento según el alcance pueden llegar a ser compromisos de atestiguamiento o compromisos de elaboración de informes directos o ambos al mismo tiempo.

2.2.4- Principios de auditoría

La ISSAI 100 fija los principios de auditoría del sector público, desagregándolos en generales y en relacionados con el proceso de auditoría, estos principios son:

*Principios generales

-Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes.

- Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría.
- Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad.
- Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias.
- Los auditores deben gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría.
- Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría.
- Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la relevancia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.
- Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría.

***Principios relacionados con el proceso de auditoría**

En la etapa de planeación de una auditoría:

- Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad.
- Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar.
- Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría.
- Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría.
- Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente.

En la etapa de realización de una auditoría:

- Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría.
- Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones.

En la etapa de elaboración de informes y seguimiento:

-Los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas. En esta última etapa se debe además monitorear las acciones que adopte la parte responsable en respuesta al informe de auditoría, pudiendo incluso disponerse de un nuevo informe de auditoría al respecto.

Sobre los principios indicados precedentemente la ISSAI 100 brinda el siguiente gráfico representativo:

Figura N° 2: Principios de la auditoría del sector público



2.3- ISSAI 400 - Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento

2.3.1- Contenido y alcance

Esta norma profundiza los principios fundamentales de auditoría del sector público analizados precedentemente y lo hace desde la perspectiva específica de la auditoría de cumplimiento. Sienta así las bases de un grupo integral de principios, normas y directrices útiles para la realización de la auditoría de cumplimiento.

La ISSAI 400 define a la auditoría de cumplimiento como una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple o no con las normas (autoridades) identificadas como criterios. El asunto en cuestión puede tratarse de actividades, operaciones financieras o de una información de una entidad pública, siendo el objeto de la auditoría de cumplimiento verificar si ese asunto cumple o no -en los aspectos significativos- las normas que son de aplicación en el caso.

Además, según la ISSAI 400 la auditoría de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento de criterios formales -leyes, reglamentos, convenios, etc.-), o bien, también sobre la decencia (cumplimiento de principios generales de sana administración financiera y de conducta de funcionarios públicos). Aclara la norma bajo análisis, que la regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, y dependiendo del mandato de cada entidad de control, podrían verse incluidos en este tipo de auditoría aspectos sobre decencia.

2.3.2- Elementos básicos y niveles de aseguramiento

La ISSAI 400 indica que son tres las partes en una auditoría de cumplimiento: el auditor, la parte responsable y los usuarios previstos. El auditor tiene la responsabilidad de llevar a cabo el proceso de auditoría y emitir el informe respectivo, la parte responsable es la entidad pública que tiene a su cargo la materia en cuestión de la auditoría, mientras que los usuarios previstos son los destinatarios del informe de auditoría (ejemplo: el Poder Ejecutivo, la Legislatura, la ciudadanía, etc.). Cabe aclarar, que estas partes pueden variar de acuerdo a las entidades públicas alcanzadas por el trabajo de auditoría.

Indica además la ISSAI 400 que en la auditoría de cumplimiento existen dos niveles de aseguramiento: a) la seguridad razonable: donde la opinión del auditor indica que la materia en cuestión cumple o no en todos los aspectos importantes con los criterios establecidos, y b) la seguridad limitada: donde la opinión del auditor indica que nada ha llamado su atención para considerar que el asunto no cumple con los criterios. Estos dos tipos de seguridad se pueden presentar tanto en los informes directos como en los compromisos de atestiguamiento.

2.3.3- Principios

Según la ISSAI 400 los principios generales de la auditoría de cumplimiento son los siguientes:

- Juicio y escepticismo profesional: los auditores deben planear y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma.
- Control de calidad: los auditores deben asumir la responsabilidad por la calidad general de la auditoría.
- Gestión y habilidades del equipo de auditoría: los auditores deben tener acceso a las habilidades necesarias.
- Riesgo de auditoría: los auditores deben considerar el riesgo de auditoría a lo largo del proceso de la misma.
- Materialidad: los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría.
- Documentación: los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.
- Comunicación: los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría.

También esta norma detalla los principios relacionados con el proceso de una auditoría de cumplimiento, indicando para cada una de sus etapas los siguientes principios:

* Etapa de planeación y diseño de una auditoría de cumplimiento:

- Alcance de la auditoría: los auditores deben determinar el alcance de la auditoría.
- Materia y criterio: los auditores deben identificar la materia y los criterios adecuados.
- Conocimiento de la entidad: los auditores deben conocer la entidad auditada a la luz de las autoridades relevantes.
- Conocimiento de los controles internos y del ambiente de control: los auditores deben comprender el ambiente de control y los controles internos relevantes y considerar si es posible asegurar el cumplimiento.
- Evaluación de riesgos: los auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los riesgos de incumplimiento.
- Riesgo de fraude: los auditores deben considerar el riesgo de fraude.

- Estrategia y planeación de la auditoría: los auditores deben desarrollar una estrategia y un plan de auditoría.

- * Etapa de realización de una auditoría de cumplimiento:

- Evidencia de auditoría: los auditores deben recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cubrir el alcance de la misma.

- Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones: los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes.

- * Etapa de elaboración de informes y seguimiento:

- Elaboración de informes: los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y celebración de un proceso contradictorio.

- Seguimiento: los auditores deben dar seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda.

2.4- ISSAI 4000 – Norma para las auditorías de cumplimiento

2.4.1- Contenido y alcance

Para la INTOSAI es esta la norma internacional para la auditoría de cumplimiento y sustituye a las anteriores ISSAI 4000, 4100 y 4200. Se encuentra basada en los principios fundamentales desarrollados en las ISSAI 100 y 400 analizadas anteriormente.

La ISSAI 4000 contiene exigencias obligatorias y explicaciones. Las primeras refieren a un mínimo necesario para llevar a cabo un trabajo de auditoría de calidad y se constituyen en declaraciones de obligación (deber), mientras que las explicaciones ayudan a analizar dichas exigencias.

Para esta norma la auditoría de cumplimiento constituye básicamente un encargo de seguridad que, como ya se indicó antes, puede consistir en una seguridad razonable o en una seguridad limitada, pudiendo incluir tanto los aspectos de regularidad como de decencia. Además, como también lo indican las normas analizadas anteriormente, dicho encargo puede ser de atestiguamiento, o bien, de elaboración de un informe directo, eso

según quien elabore y evalúe la materia controlada, en el primer caso lo será la parte responsable y en el segundo caso lo será el auditor.

2.4.2- Exigencias generales

Según la ISSAI 4000 son exigencias generales de la auditoría de cumplimiento las siguientes:

***Objetividad y ética**

- El auditor debe actuar de conformidad con los procedimientos pertinentes en relación con la objetividad y la ética, que a su vez deben ser conformes a las ISSAI correspondientes en materia de objetividad y ética.
- El auditor debe velar por mantener la objetividad para que los hallazgos y las conclusiones sean imparciales y considerados como tales por terceros.

***Riesgo de auditoría**

- El auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas.

***Riesgo de fraude**

- El auditor debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

***Selección de los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos**

- Si la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, debe identificar los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos.

***Juicio y escepticismo profesional**

- El auditor debe aplicar su juicio profesional a lo largo del proceso de auditoría.
- Se debe solicitar asesoramiento profesional si no existen conocimientos especializados en el equipo de auditoría para tratar una cuestión compleja o controvertida.
- El auditor debe ejercer un escepticismo profesional y mantener una mentalidad abierta y objetiva.

***Control de calidad**

- La EFS (Entidad Fiscalizadora Superior) debe asumir la responsabilidad de la calidad general de la auditoría para garantizar que esta se lleve a cabo de conformidad con las normas profesionales, las leyes y los reglamentos pertinentes y que los informes sean apropiados en función de las circunstancias.
- La EFS debe garantizar que el equipo de auditoría cuenta colectivamente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.

***Documentación**

- El auditor debe preparar la documentación de la auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas. El auditor debe preparar la documentación de auditoría de manera oportuna, mantenerla actualizada a lo largo del proceso y completar la documentación relativa a la evidencia en la que se fundamentan los hallazgos antes de la emisión del informe de auditoría.

***Comunicación**

- El auditor debe comunicarse de manera eficaz con la entidad auditada y con los encargados de la gobernanza a lo largo del proceso de auditoría.
- Los actos significativos de incumplimiento deben ser comunicados al nivel apropiado de la administración y, si procede, a los responsables de la gobernanza. Asimismo, deben comunicarse otras cuestiones relevantes que surjan durante la auditoría y que sean directamente pertinentes para la entidad.

2.4.3- Exigencias en la fase de planificación

Respecto al proceso de planificación de la auditoría de cumplimiento, la ISSAI 4000 determina las siguientes exigencias:

***Identificación del usuario o los usuarios previstos y la parte responsable**

- El auditor debe identificar explícitamente al usuario o los usuarios previstos y a la parte responsable y examinar las implicaciones de sus funciones a fin de llevar a cabo la auditoría y establecer la comunicación según corresponda.

*Definición de la materia controlada y los criterios de auditoría correspondientes

- Si la EFS tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe definir la materia controlada que se va a medir o evaluar en relación con los criterios.
- Si la EFS tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe identificar los criterios de auditoría pertinentes antes de llevar a cabo el trabajo a fin de contar con una base para formular una conclusión o un dictamen sobre la materia controlada.

*Determinación del nivel de seguridad

- En función del mandato de la EFS, las características de la materia controlada y las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el auditor debe decidir si la auditoría ofrecerá una seguridad razonable o limitada.

*Determinación de la materialidad

- El auditor debe determinar la materialidad a fin de establecer una base para el diseño de la auditoría y revalorarla a lo largo del proceso.

*Conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno

- El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el sistema de control interno, a fin de planificar y llevar a cabo la auditoría de manera eficaz.
- El auditor debe elaborar y preparar la documentación sobre una estrategia y un plan de auditoría que describan conjuntamente el modo en que se efectuará el encargo para emitir informes que sean apropiados en función de las circunstancias, los recursos necesarios para ello y la organización temporal del trabajo de auditoría.

2.4.4- Exigencias en la fase de ejecución

Respecto a la aplicación de los procedimientos de auditoría para la obtención de la evidencia de auditoría, la ISSAI 4000 determina las siguientes exigencias:

*Evidencia de auditoría suficiente y apropiada

- El auditor debe planear y llevar a cabo los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita elaborar una conclusión con el nivel de seguridad determinado.
- El auditor de una EFS con poderes jurisdiccionales debe aplicar los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la actuación del funcionario público al que se pueda considerar responsable de actos de incumplimiento o ilícitos.
- El auditor debe seleccionar una combinación de técnicas de auditoría que le permita formular una conclusión con el nivel de seguridad determinado.
- En las EFS con poderes jurisdiccionales, la indagación debe llevarse a cabo por escrito cuando así lo exija la legislación nacional.

***Muestreo de auditoría**

- El auditor debe usar el muestreo de auditoría, según corresponda, para proporcionar una cantidad suficiente de elementos que permitan formular conclusiones sobre la población de la que se ha extraído la muestra. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor debe tener en cuenta el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extrae la muestra.

Con relación a la evaluación de la evidencia de auditoría y a la formulación de sus conclusiones, la ISSAI 4000 indica las siguientes exigencias:

- El auditor debe comparar la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados a fin de establecer los hallazgos para las conclusiones de auditoría.
- A partir de los hallazgos de auditoría y la materialidad, el auditor debe extraer una conclusión sobre si la materia controlada es, en todos sus aspectos significativos, conforme a los criterios aplicables.
- El auditor debe comunicar el nivel de seguridad proporcionada de manera transparente.

2.4.5- Exigencias en la fase de información

Las exigencias de la ISSAI 4000 con relación a la elaboración de informes de auditoría son las siguientes:

- El auditor debe comunicar la conclusión mediante un informe de auditoría. La conclusión puede expresarse a modo de dictamen, conclusión, respuesta a preguntas de auditoría específicas o recomendaciones.

- El auditor debe preparar un informe de auditoría basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad, precisión y contradicción.

*Estructura del informe: encargo de elaboración de un informe directo

- El informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden): a) título, b) identificación de las normas de auditoría, c) resumen - cuando corresponda-, d) descripción de la materia controlada y el alcance -alcance y límites de la auditoría-, e) criterios de auditoría, f) explicación y razonamiento de los métodos usados, g) hallazgos, h) conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas o dictamen, i) respuestas de la entidad auditada -cuando corresponda- y j) recomendaciones -cuando corresponda-.

*Estructura del informe: encargo de atestiguamiento

- El informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden): a) título, b) destinatario, c) descripción de la información acerca de la materia controlada y, cuando corresponda, de la materia controlada subyacente, d) alcance y límites de la auditoría, incluido el período abarcado por esta, e) responsabilidades de la parte responsable y del auditor, f) criterios de auditoría, g) identificación de las normas de auditoría y el nivel de seguridad, h) resumen del trabajo efectuado y los métodos empleados, i) dictamen o conclusión, j) respuestas de la entidad auditada -cuando corresponda-, k) fecha del informe y l) firma.

*Estructura adicional del informe: EFS con poderes jurisdiccionales

- En el caso de las EFS con poderes jurisdiccionales, el auditor debe tener en cuenta la función de la fiscalía o los responsables de las cuestiones relacionadas con la emisión de juicios en el seno de la EFS y, según corresponda, debe incluir los siguientes elementos tanto en los encargos de elaboración de un informe directo como en los de atestiguamiento:

a) identificación de las partes responsables y la entidad auditada

b) persona o personas responsables implicadas y sus responsabilidades

c) identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado

- d) responsabilidades del auditor
- e) resumen del trabajo efectuado
- f) operaciones, procedimientos, etc., afectados por los actos de incumplimiento y/o los posibles actos ilícitos. Según corresponda, se debe incluir: -una descripción del hallazgo y su causa, -el acto jurídico que se ha infringido (criterios de auditoría) y –consecuencias de los actos de incumplimiento y/o los posibles actos ilícitos
- g) personas responsables y sus explicaciones con respecto a sus actos de incumplimiento y/o posibles actos ilícitos, cuando corresponda
- h) juicio profesional del auditor mediante el que se determine si existe una responsabilidad personal con respecto a los actos de incumplimiento
- i) valor de la pérdida/el uso indebido/el despilfarro producido e importe pagadero en virtud de la responsabilidad personal
- j) toda medida adoptada por las personas responsables durante la auditoría para reparar la pérdida/el uso indebido/el despilfarro producido
- k) argumentos de la administración en relación con los actos de incumplimiento o ilícitos

*Consideraciones sobre la denuncia de presuntos actos ilícitos

- Al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, si el auditor descubre actos de incumplimiento que pueden ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude, debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia y comunicar dichos actos al órgano responsable. Asimismo, el auditor debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o pesquisas judiciales.

Con relación al seguimiento de los informes de auditoría, la ISSAI 4000 establece la siguiente exigencia:

- El auditor debe decidir, cuando corresponda, el seguimiento que hará de los dictámenes, las conclusiones o las recomendaciones incluidos en el informe de auditoría en relación con los actos de incumplimiento.

2.5- Las funciones de auditoría en los Tribunales de Cuentas

2.5.1- Aplicación

Cualquiera sea la forma de los órganos de control externo de la hacienda pública (tribunales de cuentas, auditorías generales, contralorías, etc.) cobra cada vez mayor importancia en

estas instituciones la aplicación de las funciones de auditoría gubernamental. Al respecto, el Moreno ([2016], p. 440) señala:

“Teniendo en cuenta el concepto de fiscalización, la auditoría configura la principal técnica utilizada para desarrollar dicha función fiscalizadora.

En el mundo anglosajón no se distingue entre los dos conceptos de fiscalización y auditoría, se usa éste último. En cambio en Iberoamérica, se usan ambos términos y el primero engloba al otro”.

Queda claro que la auditoría gubernamental como técnica de control forma parte del control público actual, pero en esta región ambos conceptos no se toman como sinónimos debido a que al control público se le otorga una mayor amplitud conceptual a raíz de que en su práctica pueden emplearse otras modalidades de fiscalización diferentes a la técnica de auditoría. Con relación a dicha diferenciación, el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina (SPTCRA) en el Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública confeccionado por su Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones señala:

“Para los Tribunales de Cuentas, controlar implica tener la potestad de prevenir y corregir irregularidades, aprobar o desaprobar las cuentas de los Entes Públicos, formular observaciones a los funcionarios y cuentadantes, y juzgar las conductas administrativas; sin perjuicio de que, cuando las Normas lo habiliten, informe sobre la gestión.

Auditar implica emitir informes, certificaciones, dictámenes o recomendaciones...”.

“Postulados básicos:

- a) En la Hacienda Pública, la tarea de auditoría no tiene como culminación del trabajo técnico-profesional, la elaboración de un informe, sino que en cualquier instancia del desarrollo de la tarea de control a partir de la emisión del informe, se habiliten los mecanismos, las atribuciones y la facultades propias del órgano de control (aprobación o desaprobación de las cuentas, observaciones, reparos, juicio de cuentas o juicio administrativo de responsabilidad)”.³

De lo anterior, surge que para los tribunales de cuentas del país las auditorías son parte de las herramientas que sirven o pueden servir a sus procedimientos jurisdiccionales.

³ http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com_content&view=article&id=224

En esa dirección, con relación a la conveniencia de que los Tribunales de Cuentas del país adhieran a estándares internacionales sobre auditoría gubernamental Sabugal, Vicente y Murdolo ([2016], pp. 608-609) señalan las siguientes ventajas:

- 1) para los propios Tribunales de Cuentas, porque les permite contar con un marco normativo sistematizado para el desarrollo eficaz y eficiente de las auditorías en el sector público, asimismo, siendo su producto el insumo para el dictado de los fallos o resoluciones aprobatorias o desaprobatorias de las cuentas, se constituye en garantía de trato igualitario a cada responsable, contribuyen a resguardar el debido proceso y, consiguientemente, el criterio de justicia en el marco de los Juicios de Cuentas a cargo de estos organismos.
- 2) para sus auditores, en cuanto al marco y la responsabilidad por el desarrollo de su actividad, ya que su labor se ve cubierta por un método que respalda sus dictámenes.
- 3) para los auditados, en la medida que ven reglamentados los aspectos inherentes al desarrollo de la auditoría y sus correspondientes interrelaciones lo cual confiere mayor previsibilidad y transparencia al accionar del Tribunal de Cuentas.
- 4) para el ciudadano, como destinatario final de la actividad de control a cargo de los Tribunales de Cuentas, en la medida que se le garantiza la utilización de buenas prácticas consensuadas y probadas a nivel internacional.

Agregan Sabugal, Vicente y Murdolo que a partir de esos estándares internacionales los Tribunales de Cuentas pueden dictar sus propias normas y manuales de auditoría.

2.5.2- La experiencia del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires

Respecto a casos de incorporación de funciones de auditoría gubernamental, vale recurrir a la experiencia al respecto del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (en adelante TCPBA). Este organismo ha venido desarrollando en los últimos años un proceso progresivo de incorporación de funciones de auditoría gubernamental previstas en las ISSAI, ello a partir de la ejecución entre los años 2007/2013 de un Proyecto de Fortalecimiento Institucional con la asistencia del Banco Mundial que tuvo por objetivos principales la modernización de sus funciones tradicionales y la incorporación de nuevas competencias como ser las auditorías de sistemas, de proyectos y de desempeño.

En el mes de diciembre del año 2012 el TCPBA aprobó su Plan Estratégico 2013/2017, estableciendo como objetivos del mismo; -la adopción de normas internacionales de

auditoría en sus funciones tradicionales de control de las cuentas públicas y -la profundización y ampliación de sus funciones de fiscalización mediante la aplicación de auditorías de desempeño, auditorías informáticas y auditorías ambientales. Según Makon, este desafío le significó al TCPBA la necesidad de realizar procesos adicionales en diferentes materias, como por ejemplo: -lo referido a la capacitación del personal mediante el dictado de cursos específicos o la realización por parte de sus funcionarios de diferentes posgrado en Gestión por Resultados, Administración Financiera y Auditoría Gubernamental, -lo relacionado con la creación en su estructura orgánica de la Secretaría de Modernización y Fortalecimiento Institucional, -la confección de guías metodológicas para los trabajos de auditoría, -la elaboración de un manual de control externo, etc. (Makon [2016], pp. 645-649).

Con relación a esta experiencia del TCPBA Sabugal, Vicente y Murdolo ([2016], p. 629) señalan:

“- Año 2014/2015: contó con el apoyo de otro Proyecto de Fortalecimiento Institucional, en este caso, con financiamiento del BID el que le permitió, entre otras cosas, financiar capacitación y acompañamiento de nuevas pruebas piloto de Auditoría de Desempeño, la elaboración de un Manual de Auditoría alineado a las directrices de INTOSAI (Normas ISSAI) e iniciar 30 pruebas piloto de auditoría de las cuentas bajo estándares internacionales”.

Para Makon la experiencia del TCPBA ratifica que si bien la auditoría de cuentas y la auditoría de desempeño se complementan mutuamente fortaleciendo la fiscalización a cargo del organismo, deben ser siempre operadas como funciones independientes de control dadas sus diferentes finalidades.

Sobre esta experiencia innovadora de TCPBA también Makon ([2016], p. 658) señala:

“El desafío encarado implica una diversificación y ampliación de las actividades de la institución y demanda, asimismo, de un cambio en el perfil del personal y la transformación de una cultura organizacional arraigada. No obstante, el beneficio de liderar el cambio no solo será capitalizado por el propio organismo sino que redundará en una gestión más eficaz y transparente de las políticas públicas”.

2.5.3- Manual de Control Externo. Auditoría de la Cuenta

2.5.3.1- Introducción

A fines del año 2014 el TCPBA puso en vigencia su manual de control externo cuya denominación abreviada es MACOEX. El mismo se encuentra alineado a las ISSAI y es considerado una herramienta destinada al fortalecimiento de las funciones de contralor del TCPBA a través de prácticas de auditoría gubernamental tanto en el orden provincial y municipal.

Dichas funciones de contralor consisten fundamentalmente en el examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, con el objeto de aprobarlas o desaprobadas y, en este último caso, indicar los responsables y las sanciones pecuniarias que pudieren corresponder. Le corresponde también al TCPBA inspeccionar las oficinas públicas provinciales y municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad, en la forma y con arreglo al procedimiento que determina la ley.

Lo antedicho es ratificado por el MACOEX en su punto 20 cuando este establece que la auditoría gubernamental permite al TCPBA cumplir con su principal misión consistente en el estudio de las cuentas públicas y su resultado constituye el insumo principal para que ese organismo pueda pronunciarse por la aprobación o desaprobación de las mismas. En tanto, el punto 30 del MACOEX aclara que ese estudio requiere de una modalidad que combina la auditoría de cumplimiento con la auditoría financiera dando lugar al proceso que denomina auditoría de la cuenta. Aclara ese plexo normativo que tanto la auditoría de cumplimiento como la financiera se caracterizan por contar con criterios bien definidos, establecidos por normas y regulaciones que precisan su contenido y condiciones de aplicación.

2.5.3.2- Auditoría de la cuenta

- Principios y alcance

El capítulo 4 del MACOEX desarrolla las normas generales sobre la auditoría de la cuenta estableciendo que conforman su materia auditable los estados financieros, sus respectivos registros contables y la documentación de respaldo. Al respecto, se considera en este

manual que rendir cuentas es el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona de informar y responder por la administración, el manejo y el rendimiento de fondos, bienes o recursos públicos asignados a su responsabilidad, así como por las acciones y resultados obtenidos en el cumplimiento de sus mandatos.

Sobre la importancia de la rendición de cuentas el MACOEX sostiene los principios rectores de la Declaración de Asunción de la OLACEFS, estos principios son: - la rendición de cuentas es la base para un buen gobierno, - supone la obligación de informar y justificar por parte de los funcionarios, - se organiza como un sistema integral, - exige transparencia de la información, - sanción en el caso de incumplimiento, - promueve la participación ciudadana activa, - requiere de un marco legal completo para la rendición de cuentas permanente y - demanda un liderazgo de las EFS.

Con relación a su alcance la auditoría de la cuenta, incluye el examen de los estados financieros y de la información financiera y presupuestaria (ingresos, financiamiento y gastos de la entidad), así como el cumplimiento del marco legal sobre la rendición de cuentas documentada.

- Elementos:

El MACOEX indica que los elementos de la auditoría de la cuenta son los siguientes:

a) Las partes: -el equipo auditor que tiene a su cargo el estudio de la cuenta, -el auditado que es la entidad y funcionarios a cargo responsables de la información, la administración de los recursos públicos y la atención de las recomendaciones, sobre los que recae el juicio de cuentas y -los usuarios previstos para los que se elabora el informe de auditoría, como por ejemplo: organizaciones, órganos legislativos, de vigilancia/supervisión, público en general, etc.

b) Los criterios: que son los que la auditoría de la cuenta utiliza para evaluar el objeto, como por ejemplo las normas y marcos de referencia que rigen los estados financieros y la rendición de cuentas propiamente dicha. Estos criterios pueden ser; leyes, reglamentos, regulaciones, resoluciones, políticas, códigos, contratos y/o principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público. Cabe destacar que los criterios deben ser pertinentes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles.

c) El objeto: que en la auditoría de la cuenta son los estados financieros, operaciones, programas, actividades y/o información u otros asuntos de la entidad auditada, correspondientes a un ejercicio fiscal determinado, con sus registros y documentación de respaldo. Se trata de una auditoría recurrente y sobre períodos fiscales anuales.

- Fases del proceso:

Con relación al proceso de la auditoría de la cuenta, el MACOEX lo considera dividido en las etapas de planificación, ejecución e informe. Es decir, todas las actividades a partir de la asignación de la entidad y la cuenta a un equipo auditor y hasta la emisión del respectivo informe de auditoría.

- Planificación:

Con respecto a la etapa de planificación indica el manual que requiere del conocimiento necesario de las exigencias particulares de cumplimiento establecidas para la entidad auditada, ello requiere del intercambio y debate entre el equipo auditor y el supervisor. Este análisis se va actualizando de acuerdo a las necesidades que surgen del desarrollo de la auditoría, se documenta por escrito incorporándose al legajo corriente de los papeles de trabajo de la auditoría. La tarea de planificación se expresa en el plan general de la auditoría de la cuenta y en la programación de sus actividades.

Dicho plan general debe contener lo siguiente: -alcance de la auditoría, -objeto, -información sobre el objeto (entidad a auditar, su naturaleza y obligaciones constitutivas, su entorno y su sistema de control interno), -criterios de auditoría, -determinación de materialidad del objeto a lo largo del proceso de auditoría, -evaluación preliminar del riesgo, -consideración de los resultados y el conocimiento obtenido con anterioridad, -determinación de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo y -fijación de las fechas de presentación de informes y otras comunicaciones.

Asimismo, la programación de la auditoría debe considerar: -la identificación y descripción de los criterios, la evidencia a reunir y los procedimientos que se utilizarán para obtenerla, registrarla y analizarla, -la identificación de tareas, la asignación de responsabilidades entre los miembros del equipo de auditoría, -la determinación de los productos y plazos y -la previsión y asignación de los recursos materiales y humanos necesarios para el desarrollo de las actividades.

Indica el MACOEX que dicha programación debe ser flexible a los cambios del contexto en el que se desarrolla la auditoría, debiendo también considerar la mitigación de los riesgos analizados previamente y establecer una adecuada estrategia de comunicación interna y externa.

- Ejecución:

Con relación a la fase de ejecución de la auditoría el manual determina que el equipo auditor lleva a cabo los procedimientos de auditoría planeados, reúne, documenta y evalúa las evidencias obtenidas para arribar a las conclusiones que servirán a la próxima etapa consistente en la elaboración del informe de auditoría.

Cabe destacar, que en esta fase de ejecución los procedimientos utilizados serán los más adecuados a las características del objeto y riesgos detectados, debiendo ser aplicados sobre una muestra representativa obtenida a partir de la técnica de muestreo pertinente. Luego de aplicación de los procedimientos de auditoría, el equipo auditor analiza si la evidencia obtenida resulta suficiente y apropiada para sustentar sus opiniones, evaluando si existen garantías razonables de que la información de la materia controlada se ajusta, en todos los aspectos significativos, a los criterios aplicables. Al respecto, vale señalar que la detección de un desvío significativo puede dar lugar a la imposición de sanciones por parte del TCPBA, por lo tanto, el equipo auditor deberá indicar estos tipos de hallazgos en el informe respectivo detallando importes, responsables, etc.

Con relación a la documentación de la auditoría de la cuenta, el MACOEX señala que la misma debe estar suficientemente respaldada por los papeles de trabajo donde consten las tareas realizadas, los criterios utilizados, la evidencia y los resultados obtenidos. Esta documentación debe estar preparada antes de la emisión del informe de auditoría y debe ser revisada para asegurarse que todas las afirmaciones están bien respaldadas. Los papeles de trabajo deben conservarse por el tiempo previsto en la norma pertinente y encontrarse accesibles para ser ubicados cuando se los necesite.

Respecto de la comunicación interna y externa del equipo auditor, indica el MACOEX que esta debe ser fluida a lo largo de todas las fases del proceso de auditoría. En la fase inicial, como también en la de ejecución, la comunicación se registra en actas suscriptas entre las partes intervinientes. Mientras que en la fase final, la comunicación comprende la

notificación del informe para traslado a los funcionarios indicados como responsables de los hallazgos de auditoría, a fin de que los mismos formulen su descargo en ejercicio del derecho de defensa que les asiste.

Asimismo, la comunicación entre los miembros del equipo de auditoría y con los niveles de supervisión, debe promover el ajuste oportuno de la planificación, la ejecución y de los informes a emitir, a fin de incrementar la eficiencia y eficacia de todo el proceso de la auditoría de la cuenta.

- Informe:

La emisión del informe es considerada por el MACOEX como la última fase del proceso de auditoría de la cuenta, en este informe el equipo auditor expone las conclusiones sobre la conformidad del objeto con los criterios y emite una opinión sobre los estados financieros. En su caso, dicho informe presentará los hallazgos -desvíos y/o incumplimientos detectados- indicando los responsables de los mismos, las posibles consecuencias y las recomendaciones que puedan prevenir su ocurrencia futura.

Cabe destacar, que el equipo auditor realiza un informe por cada fase de la auditoría de la cuenta. El MACOEX refiere a diferentes tipos de informes, citando los siguientes: a) Actas: las que registran las comunicaciones internas y externas en las fases de planificación y ejecución, b) Informe preliminar: lo emite el equipo que desarrolla el proceso de auditoría de manera descentralizada (delegaciones), para ser elevado al supervisor en sede central y es la base del informe para traslado o conclusivo, c) Informe para traslado: es un informe de tipo extenso que emite el relator en sede central para comunicar a la entidad auditada y a las autoridades responsables los hallazgos de auditoría a fin de que puedan presentar el descargo correspondiente -detalla las observaciones, la imputación de responsabilidad, la norma transgredida y el nexo causal-, d) Informe conclusivo: se trata de un informe que contiene el dictamen final sobre la rendición de cuentas que es elevado a la consideración del Honorable Cuerpo del TCPBA para que este se pronuncie finalmente por la aprobación o desaprobación de la rendición de cuentas y e) Informe de compromiso directo: se trata de un informe para casos especiales donde se detallan los objetivos de auditoría, la forma de abordarlos, los hallazgos, conclusiones sobre la materia y recomendaciones.

Con relación a la estructura y contenido de los informes de la auditoría de la cuenta el MACOEX señala las siguientes partes:

- a. -Título: “Informe de la Auditoría de la Cuenta, Artículo...de la Ley Orgánica del TCPBA”
- b. -Destinatario: será el que corresponda conforme las circunstancias y etapa de la auditoría
- c. -Párrafo introductorio: identifica la entidad y período auditados e indica el objetivo de la auditoría
- d. -Alcance: identifica normas de origen del mandato de auditoría, normas aplicables al trabajo y los procedimientos utilizados -consigna, en su caso, cualquier limitación al alcance que hubiera impedido la aplicación de esos procedimientos-.
- e. -Identificación o descripción del objeto: consigna que el objeto auditado está constituido por la rendición de cuentas integrada por estados contables financieros, presupuestarios y patrimoniales, registros y documentación respaldatoria.
- f. -Criterios: detalla los criterios contra los cuales se evalúa el objeto auditado (ley de presupuesto, normas contables, reglamentos, actos administrativos, etc.) y cualquier interpretación hecha sobre la aplicación de dichos criterios.
- g. -Responsabilidad del ente auditado: detalla las obligaciones de elaboración y presentación de la rendición de cuentas objeto del informe, de contar con la existencia de un sistema de control interno para prevenir incorrecciones materiales y de informar y aportar la documentación requerida.
- h. -Responsabilidad del auditor: de expresar una opinión general sobre la rendición de cuentas, de formular las observaciones correspondientes, de solicitar correr traslado a los responsables y, una vez concluida la etapa probatoria, colocar las actuaciones del Juicio de Cuentas en condiciones de autos para resolver.
- i. -Observaciones: consigna los hallazgos materialmente significativos que dieron lugar al debido derecho de defensa de los responsables, detalla los descargos elevados (si el informe corresponde a la etapa final del proceso auditor) e indica el fundamento técnico y jurídico que permite decidir sobre el tratamiento a dar a la observación.
- j. -Conclusión/dictamen/opinión: expresa una opinión sobre si la información de la materia auditada, en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable), está libre

de incorrecciones (errores y fraudes) y/o si cumple con los criterios y normas establecidos.

- k. -Recomendaciones: formula, si corresponde, recomendaciones constructivas para la atención de debilidades detectadas por la auditoría, como así también, para prevenir irregularidades, abordando las causas de las mismas.
- l. -Párrafo de énfasis: para exponer cuestiones que a juicio del equipo auditor resulte apropiado para enfocar la atención de los usuarios aun cuando no signifiquen necesariamente incorrecciones materiales.
- m. -Fecha: indica la fecha de emisión del informe.
- n. -Firma: suscribe el responsable del informe.

- Tipos de opinión:

Con relación a los tipos de opinión en el informe de auditoría de la cuenta el MACOEX prevé las siguientes variantes:

a) Opinión no modificada o limpia: se emite cuando no se identifican actos de incumplimiento de importancia material ni declaraciones erróneas en los estados financieros o bien estos errores resultan inferiores al umbral de materialidad determinado. Lo cual, permite afirmar, con una garantía razonable, que la información de los estados financieros y de la documentación de respaldo, en todos sus aspectos significativos, resultan conformes con las normas que rigen la entidad y el marco de referencia de esos estados financieros.

b) Opinión modificada: se emite cuando el equipo auditor;

- Identifica casos de declaraciones erróneas por sobre el umbral de materialidad o incumplimientos materiales o significativos pero no generalizados.

- Declara no haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, configurándose una limitación al alcance, y concluye que los posibles efectos en los estados financieros de errores o incumplimientos no detectados podrían ser materiales pero no generalizados.

c) Opinión adversa: se emite cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría apropiada y suficiente, el equipo auditor concluye que las declaraciones erróneas o los incumplimientos son tanto materiales como generalizados.

d) Abstención de opinión: en principio, por las características del mandato del Tribunal de Cuentas, no resultaría posible no opinar sobre la materia sujeta a control. La abstención es una instancia excepcional que se habilita cuando el equipo auditor no puede formarse una opinión y ello no se debe a un accionar obstructivo por parte de los responsables ni a la propia limitación de los procedimientos de auditoría planificados. Son casos extraordinarios y de conocimiento público que imposibilitan al auditor relevar evidencias para formarse una opinión, se tratan de sucesos identificados y denunciados oportunamente por los responsables y que el auditor no pueda reunir evidencias por procedimientos alternativos.

2.5.4- Lineamientos de auditoría gubernamental para el control que ejerce el TCM sobre las rendiciones de la AGEPM

Surge de lo analizado en este capítulo que las funciones de auditoría gubernamental previstas en las ISSAI mejoran la práctica del control a cargo de los Tribunales de Cuentas y sirven a sus procedimientos jurisdiccionales. En esa dirección, como un instrumento para la modernización y mejora de una función de fiscalización tradicional de los Tribunales de Cuentas, como es el control de las rendiciones de cuentas que estos organismos realizan con destino a la aprobación o desaprobación de las mismas, surge como referencia el proceso de auditoría de la cuenta considerado en el MACOEX del TCPBA.

Puede inferirse entonces, la factibilidad y conveniencia de la incorporación de lineamientos de auditoría gubernamental en el control que ejerce el TCM sobre las rendiciones de la AGEPM, sobre lo cual se desarrolla una propuesta en el siguiente capítulo de esta tesis.

CAPÍTULO 3- LINEAMIENTOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA EL CONTROL DE LAS RENDICIONES DE CUENTAS DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO DE LA PROVINCIA DE MISIONES

A continuación se proponen los lineamientos de auditoría gubernamental considerados por esta tesis como los más adecuados para la modernización y mejora del control que el TCM ejerce sobre las rendiciones de la AGEPM. Como se puede observar, dichos lineamientos se describen en modo normativo, tomándose como referencia para ello las partes pertinentes de la estructura y contenido del MACOEX del TCPBA, las cuales son debidamente ajustadas a las características propias del sistema de control y del juicio de cuentas a cargo del TCM.

El desarrollo de los lineamientos de auditoría aquí propuestos considera una parte introductoria que es seguida de cuatro capítulos, El primer capítulo refiere a los aspectos generales de la auditoría gubernamental, el segundo capítulo desarrolla los principios éticos relativos al auditor, el tercer capítulo trata las normas generales sobre la realización de la auditoría en el sector público, mientras que el cuarto y último capítulo contiene las normas generales sobre la auditoría de la cuenta.

Cabe destacar, que atento al contenido precedentemente señalado, los lineamientos desarrollados hasta el capítulo tres inclusive sirven para la realización en general de auditorías de cumplimiento y financiera en el ámbito de la AGEPM (por ejemplo para auditorías específicas de haberes, de administración de bienes patrimoniales, de estados contables, etc.). Mientras que los lineamientos previstos en el cuarto capítulo sirven al control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM a través del proceso de la auditoría de la cuenta, el cual, se encuentra allí desarrollado de manera pormenorizada y, como se indicó anteriormente, ajustado a las normas que regulan actualmente el sistema de control de las rendiciones de los organismos de la AGEPM a cargo del TCM.

Seguidamente, se encuentra el índice general referido al contenido de los lineamientos propuestos y luego el desarrollo de la parte introductoria y de cada uno de los precitados capítulos.

<p align="center">Lineamientos de Auditoría Gubernamental para el Control de las Rendiciones de Cuentas de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones</p>
--

ÍNDICE

Introducción	68
Objetivo general	69
Objetivos específicos	69
Alcance	69
Marco normativo genérico	70
Contenido	72
Capítulo 1: Aspectos Generales	72
Definición de auditoría gubernamental	72
Elementos de auditoría gubernamental	73
Confianza y aseguramiento en la auditoría del sector público	74
Tipos de auditoría gubernamental	74
Capítulo 2: Principios éticos relativos al auditor	75
Integridad, independencia, secreto profesional,	75
Diligencia profesional, educación continua,	76
Responsabilidad	76
Capítulo 3: Normas generales sobre la realización de la auditoría en el sector Público	76
Etapas de Planificación	77
Etapas de Ejecución	80
Etapas del Informe	87
Capítulo 4: Normas generales sobre la auditoría de la cuenta	89
-Marco normativo, Principios de rendición de cuentas,	89
-Objetivos, Alcance, Elementos	90
-Planificación	93
Plan general	93
Programación en detalle	94
-Ejecución	94
Aplicación de técnicas de muestreo	95
Obtención de la evidencia	95
Valoración de la evidencia y formación de conclusión	96
-Documentación	97
-Comunicación	97
-Informe	98
Tipos de informes	99
Estructura y contenido de los informes	100
Tipos de opinión	102

<p style="text-align: center;">Lineamientos de Auditoría Gubernamental para el Control de las Rendiciones de Cuentas de la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones</p>

Introducción

1- Conforme lo establecido en la Constitución Provincial y en la legislación aplicable vigente corresponde al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones (TCM) el control externo hacendal de la Administración Central y de los Organismos Descentralizados que integran la Administración General del Estado de la Provincia de Misiones (AGEPM).

2- La misión del TCM establecida en el artículo 133 de la Constitución Provincial con relación a la AGEPM consiste en:

1. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas provinciales y aprobarlas o desaprobarlas.
2. Inspeccionar las oficinas provinciales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad.

3- Para el cumplimiento de su cometido el TCM utiliza técnicas de auditoría gubernamental.

4- La práctica de la auditoría gubernamental promueve la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad de la hacienda pública. La rendición de cuentas es constitutiva del régimen democrático, representativo y republicano de gobierno que, en el mismo momento que efectúa la delegación de poder en los mandatarios, crea los procesos institucionales a través de los cuales éstos deben informar y justificar sus decisiones.

5- El TCM cumple un rol crucial para el funcionamiento de dichos procesos, mediante el ejercicio de sus funciones de contralor previene, corrige y mejora la gestión de la hacienda pública, fortaleciendo con ello la confianza de la sociedad en el sistema de gobierno.

6- Las presentes normas constituyen una herramienta de trabajo cuyo propósito es sistematizar y promover mediante prácticas de auditoría gubernamental la optimización y mejora del control que compete al TCM sobre las rendiciones de la AGEPM. Estableciendo para ello la implementación de las modalidades de auditoría de cumplimiento y financiera.

7- Estas normas no sustituyen el juicio de los Auditores del TCM actuantes en el control de la AGEPM para evaluar situaciones y tomar decisiones en función del saber y la experiencia profesional. Tampoco, estas normas constituyen un producto definitivo que se

establece de forma permanente, son, por el contrario, una herramienta de apoyo a la tarea profesional de los Auditores actuantes en la AGEPM que está abierta al aprendizaje y la mejora continua.

Objetivo General

8- Las presentes normas tienen por objetivo general que el TCM, en el marco de sus atribuciones establecidas en el artículo 133 de la Constitución Provincial y en su Ley Orgánica, disponga de una herramienta para desarrollar prácticas de auditoría gubernamental en el ejercicio de las funciones de fiscalización que le competen en la AGEPM, teniendo como referencia permanente los principios fundamentales establecidos para esas prácticas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Objetivos específicos

9- Los objetivos específicos de estas normas de auditoría son:

- a. Unificar criterios para la aplicación de procedimientos de control gubernamental por parte del personal del TCM en la planificación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento de las auditorías en la AGEPM.
- b. Asegurar la independencia de los Auditores actuantes en el control de la AGEPM.
- c. Promover una mejora de la calidad de las prácticas de control gubernamental.
- d. Formalizar los procesos que organizan la participación de los actores (Auditores, Auditados y Usuarios) en la realización de las auditorías.
- e. Servir de guía metodológica para el personal del TCM que ejerce tareas de fiscalización en la AGEPM.
- f. Respaldar la responsabilidad de los Auditores actuantes en la AGEPM.
- g. Contar con un marco conceptual y de procedimientos alineado con las normas nacionales e internacionales de auditoría establecidas por las organizaciones de referencia en la materia.

Alcance

10- Este marco normativo comprende procesos de auditoría gubernamental necesarios para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del TCM con relación a la AGEPM.

Marco normativo genérico

11- De conformidad al artículo 133 de la Constitución Provincial, el TCM como Entidad Fiscalizadora tiene las siguientes atribuciones:

- 1) examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales y de reparticiones autárquicas; aprobarlas o desaprobarlas y, en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos. A tal fin los poderes públicos, las municipalidades y los que administren los caudales de la Provincia, estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros percibidos e invertidos, para su aprobación o desaprobación. El Tribunal se pronunciará en el término de un año de la presentación; de lo contrario se tendrán por aprobadas, sin perjuicio de la responsabilidad de los miembros del Tribunal;
- 2) inspeccionar las oficinas provinciales y municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad, en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley;
- 3) fiscalizar las cuentas de las instituciones privadas que reciban subsidios del Estado provincial.

12- De acuerdo al artículo 24 de su Ley Orgánica corresponde al TCM:

- 1) ejercer el control externo de legalidad de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y municipales, fiscalizando el cumplimiento de las leyes y reglamentos relativos a la utilización de los recursos financiero-patrimoniales estatales en los actos dictados por la autoridad responsable de ello;
- 2) el examen y juicio de legalidad de las cuentas rendidas por los órganos competentes de la Provincia y municipios y quienes administran caudales de la Provincia;
- 3) pronunciarse sobre la cuenta general del ejercicio;
- 4) el examen y juicio de las cuentas rendidas por las personas de derecho privado que reciben subsidio de la Provincia o los municipios;
- 5) abrir juicio administrativo de responsabilidad a todo funcionario público provincial o municipal, de conformidad con las prescripciones de la presente Ley;

- 6) la declaración de responsabilidad en el orden administrativo y formulación del pertinente cargo, cuando corresponde;
- 7) presentar anualmente al Poder Ejecutivo el Presupuesto de Gastos del Tribunal, a fin de ser incluido en el Presupuesto General de la Provincia;
- 8) autorizar y aprobar sus gastos, con arreglo a lo que establece su propio reglamento;
- 9) aplicar a los responsables en juicio de cuenta o administrativo de responsabilidad, en caso de trasgresión a disposiciones legales o reglamentarias, sin perjuicio del cargo o alcance que corresponda formular a los mismos, por los daños materiales que pueden derivarse para la hacienda del Estado Provincial o Municipal, multa de hasta un treinta por ciento (30%) del monto del cargo que se formula o hasta la cantidad de pesos quinientos (\$500) cuando el porcentaje indicado es inferior a dicha suma;
- 10) apercibir y aplicar multas de hasta el treinta por ciento (30%) del monto de los intereses y valores cuestionados, o de los sueldos o retribuciones que se perciben en los casos de desobediencia a sus resoluciones;
- 11) designar, promover y remover, previa vista al Fiscal Superior, al personal de su dependencia ante la propuesta de cualquiera de sus miembros titulares;
- 12) solicitar directamente el dictamen de los asesores legales del Gobierno de la Provincia, cuando lo considera necesario;
- 13) aprobar su reglamento interno y todos aquellos necesarios para la ejecución de la presente Ley;
- 14) asesorar a los poderes del Estado Provincial, cuando estos lo requieran, en la materia de su competencia.

13- La Ley Orgánica del TCM en su artículo tercero expresa “El Tribunal de Cuentas solo depende de la Ley”, garantizando con ello la debida independencia de sus funciones de fiscalización hacendal.

14- Entre sus diferentes atribuciones legales, corresponde al Honorable Cuerpo del TCM determinar la organización interna del organismo a efectos del cumplimiento de sus funciones de fiscalización, encontrándose facultado a adoptar toda medida que coadyuve al mejor cumplimiento de las mismas.

15- Para la elaboración de estos lineamientos de auditoría fueron consideradas las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), las Resoluciones Técnicas

aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y, muy especialmente, dada su alta coincidencia con el objetivo principal de estos lineamientos, el Manual de Control de Control Externo del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

Contenido

16- El contenido de estas normas de auditoría se desarrolla en los siguientes cuatro capítulos. El Capítulo 1 aborda aspectos generales de la auditoría gubernamental que se consideran relevantes para los propósitos de este plexo normativo. El Capítulo 2 presenta los principios éticos que rigen el desempeño del personal afectado a la funciones de fiscalización del TCM. El Capítulo 3 presenta los lineamientos generales que el TCM, de acuerdo a las normas nacionales e internacionales vigentes en la materia, define para sus prácticas de auditoría gubernamental. El Capítulo 4 desarrolla de manera específica los lineamientos para la realización de las auditorías de las cuentas de la AGEPM.

Capítulo 1 - Aspectos Generales

Definición de auditoría gubernamental

17- La auditoría gubernamental es un proceso sistemático y objetivo de obtención y evaluación de evidencias, con el propósito de determinar si la información o las condiciones reales bajo examen se ajustan a los criterios establecidos o contruidos para casos específicos, como así también analizar las causas y consecuencias de estas situaciones. Se trata de un examen objetivo, independiente e imparcial de las actividades financieras, administrativas y operativas, ejecutadas por organismos del sector público u otras entidades y personas que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos.

18- La auditoría gubernamental proporciona al Poder Legislativo, a los organismos de control, a los gobernantes, a los actores de la sociedad civil y al público en general información y evaluaciones independientes y objetivas sobre la administración y el desempeño de las políticas, programas y actividades de gobierno.

19- La auditoría gubernamental permite al TCM cumplir con su principal misión, el estudio de las cuentas públicas, y su resultado se constituye en el insumo principal para la confección y posterior dictado de sus Fallos de aprobación o desaprobación de las mismas.

Elementos de la auditoría gubernamental

20- Los elementos básicos de la auditoría gubernamental, en cualquiera de sus formas son las partes intervinientes, el objeto a auditar, la información y los criterios para examinarlo.

Las partes intervinientes

21- Las partes intervinientes son el auditor, el auditado y los usuarios previstos. Su identificación y la relación que establecen entre sí, debe ser definida en el contexto de los arreglos institucionales específicos de cada auditoría.

22- El auditor es el TCM que actúa a través de sus funcionarios de ley y empleados afectados a la auditoría.

23- El auditado es la parte responsable de la administración de las actividades o informaciones que constituyen el objeto de la auditoría. Las responsabilidades relevantes del auditado se definen a partir del marco constitucional o legal aplicable a cada caso.

24- Los usuarios son aquellas instituciones, organizaciones o personas para quienes se elabora el informe de auditoría. Se incluyen aquí usuarios tales como; autoridades de los tres Poderes, otros órganos de control, organizaciones de la sociedad civil y el público en general.

Objeto, criterios e información

25- La materia u objeto a auditar es la información, condición o actividad que la auditoría somete a examen. Dependiendo del objetivo de la auditoría puede asumir diversas formas y características. Un objeto es auditable cuando se cuenta con criterios y evidencia suficiente y apropiada para examinarlo de manera consistente.

26- Criterios de auditoría son aquellos parámetros de referencia que se utilizan para evaluar el objeto en cuestión. Para evaluar su idoneidad deben considerarse la relevancia para la situación, la comprensibilidad para los usuarios así como su integralidad, confiabilidad y objetividad. Los criterios son propios de cada tipo de auditoría y deben ser adecuados a su materia, contexto y objetivos. Deben ser informados a los usuarios para que puedan comprender la manera en que el objeto ha sido evaluado. Pueden ser específicos o más generales y obtenerse de distintas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios técnicos y mejores prácticas.

27- La información sobre el objeto es la que el examen mismo reúne para medir o evaluar su estado respecto de los criterios que la auditoría asume. Puede asumir diversas formas y características dependiendo del objetivo, alcance y circunstancias de la auditoría.

Confianza y aseguramiento en la auditoría del sector público

28- Los usuarios buscarán tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. Por lo tanto, las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. El nivel de seguridad que puede proporcionarse al usuario previsto debe comunicarse de forma transparente. Sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

Tipos de auditoría gubernamental

29- De acuerdo a los objetivos perseguidos, se distinguen tres tipos de auditoría: financiera, de cumplimiento y de desempeño. El estudio de las cuentas públicas, responsabilidad constitucional del TCM, es una modalidad que combina la auditoría financiera con la de cumplimiento, la que en el marco de los presentes lineamientos se denomina **auditoría de la cuenta**.

30- Las **auditorías financieras** se proponen determinar si la información financiera se presenta de conformidad con el marco de referencia contable.

31- Las **auditorías de cumplimiento** se proponen determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada.

32- Tanto la auditoría financiera como la de cumplimiento se caracterizan por contar con criterios bien definidos, establecidos por normas y regulaciones que precisan su contenido y condiciones de aplicación.

33- Las **auditorías de desempeño** se proponen determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. Los criterios y condiciones de aplicación que este tipo de examen utiliza no siempre están definidos previamente sino que deben ser construidos

de manera rigurosa para cada auditoría. La diversidad de asuntos y las características de los criterios y la información pertinente amplían el campo de intervención del juicio profesional del auditor. En este tipo de exámenes se incluyen una gran diversidad de auditorías que abarcan diferentes políticas, programas y actividades, así como también campos especializados de auditoría tales como el ambiental y de sistemas.

34- Al momento de formularse los presentes lineamientos, conforme lo establecido por el artículo 24 de su Ley Orgánica, la competencia de control del TCM no comprende la realización de auditorías de desempeño -denominadas también auditorías de gestión, de rendimiento o de resultados- .

Capítulo 2 - Principios éticos relativos al Auditor

35- La independencia, las facultades y responsabilidades de los organismos de control externo del sector público plantean elevadas exigencias éticas y profesionales. El TCM asume por ello un código deontológico de conducta que compromete a todo su personal y a través del cual busca estar a la altura de estas exigencias.

36- En efecto, los principios éticos que se detallan a continuación indican el comportamiento que deben guardar los auditores en el cumplimiento de sus obligaciones durante el proceso de auditoría gubernamental.

Integridad

37- Los auditores están obligados a cumplir normas elevadas de conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores debe ser irreprochable y estar por encima de toda sospecha.

Independencia - Imparcialidad - Objetividad

38- Para los auditores es indispensable la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de interés externos. Deben, por tanto, estar libres de impedimentos personales, externos y organizacionales y mantener una actitud y apariencia independientes.

39- Se requiere objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, en particular en sus informes que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría del Organismo.

Secreto Profesional – Confidencialidad

40- La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no debe revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a efectos de cumplir con las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan al Organismo, como parte de los procedimientos normales de éste o de conformidad con las leyes pertinentes.

Debido Cuidado y Diligencia Profesional - Educación Continua

41- Los auditores deben desempeñarse según altos estándares de profesionalidad en la planificación, realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes, empleando la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de su labor.

42- Los auditores tienen la obligación de actualizar y mejorar de manera continua las capacidades requeridas para el desempeño de sus responsabilidades profesionales.

43- Los auditores deben actuar con pleno conocimiento de las materias sometidas a su consideración. El ejercicio de su función debe inspirar confianza en la comunidad. El auditor debe observar en todo momento un comportamiento tal que, examinada su conducta, ésta no pueda ser objeto de reproche.

Responsabilidad

44- La responsabilidad ética es la capacidad que tiene el ser humano de responder por el contenido ético de los actos que realiza y las consecuencias previsibles que de ellos se derivan. La responsabilidad implica que quien actúa es dueño de sus actos y que, por tanto, sepa que va a hacer y decida hacerlo.

45- Los principios y valores éticos hacen rendir al máximo la inteligencia y la voluntad. El trabajo profesional no puede reducirse a una fuente de recursos económicos para garantizar condiciones estables de vida ni considerarse una actividad autónoma de la ética. Es, ante todo, una dimensión de la realización moral de la propia personalidad, de los proyectos y aspiraciones de cada persona.

Capítulo 3 - Normas Generales sobre la realización de la Auditoría en el Sector Público

46- El proceso de la Auditoría en el Sector Público debe comprender las etapas de Planificación, Examen e Informe, que se presentan a continuación:

Etapas de Planificación

47- La auditoría en el sector público debe ser planificada con el fin de identificar los objetivos del trabajo a realizar y de determinar el método para alcanzarlos de una manera económica, eficiente y eficaz.

48- La planificación de la auditoría debe facilitar su administración, haciendo un uso eficiente de los recursos involucrados y ser flexible, pudiendo incorporar los ajustes que se consideren necesarios durante su desarrollo en forma concordante con la Planificación Institucional del TCM.

49- El auditor debe preparar y documentar un Plan General de Auditoría, para guiar su desarrollo. La forma y contenido de ese Plan varía de acuerdo con el tamaño de la entidad, el conocimiento de la actividad, la evaluación del riesgo, la complejidad de la auditoría y la experiencia, los métodos y tecnologías específicas con que cuente el auditor.

50- La planificación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos. Estratégicamente, la planificación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría que servirán de marco para el Plan General de Auditoría.

51- Operacionalmente, la planificación define en detalle el contenido, tiempos y alcance de las actividades, tareas y procedimientos de auditoría; establece un cronograma y genera el Programa de Auditoría.

Plan General de Auditoría

52- La elaboración del Plan General de la Auditoría en el sector público debe considerar, al menos, lo siguiente:

- Comprensión de las actividades de la entidad.
- Comprensión del sistema de control interno de la entidad y los resultados de la autoevaluación de ese sistema.
- Comprensión del sistema contable utilizado por la entidad.
- Los resultados de la valoración del riesgo institucional.
- Los objetivos planteados en el estudio de auditoría por realizar.

53- Este conocimiento permite determinar e incorporar al mismo:

- Objetivos de la auditoría
- Naturaleza, alcance, oportunidad y plazo de los procedimientos.

- Elementos de coordinación, dirección, supervisión y revisión requeridos.
- Recursos para el desarrollo del trabajo, evaluando la posibilidad de utilizar especialistas internos o externos.

Adquisición del conocimiento adecuado de la entidad y su entorno

54- El conocimiento del ente a auditar resulta fundamental para poder evaluar los riesgos de auditoría y programar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a realizar. El auditor debe procurar obtener un conocimiento apropiado del ente, de sus operaciones, sistemas y métodos de procesamiento de información; identificando la legislación y reglamentación que son aplicables a la entidad o actividad auditada.

55- Esta actividad permite conocer tanto la estructura como las funciones y la competencia del organismo.

56- Se puede obtener este conocimiento utilizando diversas fuentes, tales como documentación relevante sobre el organismo o actividad, estudios previos, entrevistas con personas de la entidad, con personal de auditoría interna, con personas externas a la entidad, publicaciones, etc. En el caso de trabajos continuos, el auditor debe actualizar y reevaluar la información reunida previamente, identificando los cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.

Evaluación de control interno

57- El proceso de la auditoría gubernamental incluye la comprensión y análisis del sistema de control interno y la evaluación posterior de su funcionamiento con el objeto de depositar confianza o no en los controles establecidos por el ente. Este análisis sirve de fundamento para determinar las áreas o actividades que se examinarán y establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de las pruebas a aplicar.

58- El relevamiento y evaluación del sistema de control interno del ente auditado, debe ser realizado de forma independiente, analizando su eficiencia, efectividad, aplicabilidad y actualidad.

59- La evaluación del control interno deberá responder a la estructura planteada en el Informe COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) que establece su marco conceptual dividiendo el proceso en cinco componentes: ambiente

de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, monitoreo y supervisión.

Determinación de la materialidad

60- El auditor deberá determinar en la planificación y en la ejecución de la tarea la materialidad o importancia relativa del objeto a auditar. Un objeto es materialmente significativo cuando se juzga que su examen influirá de manera importante en las decisiones de los usuarios previstos y cuando se evalúa que su omisión o exposición inadecuada provocaría un cambio en la opinión del profesional sobre el asunto.

61- Se evaluará la significación del objeto teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado. La determinación de la materialidad en la planificación debe realizarse teniendo en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos.

Evaluación de Riesgo. Factores y Matriz

62- La evaluación del riesgo es el proceso de identificación, medición y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos operacionales, financieros y normativos de la entidad. Para tal fin, el auditor elaborará una matriz de riesgo que debe relacionar, para cada proyecto de auditoría, la estimación de la importancia o trascendencia de un hecho con la probabilidad o frecuencia de ocurrencia.

63- Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia controlada y las circunstancias de la auditoría de que se trate. Los auditores del sector público consideran los tres tipos de riesgo de la auditoría (riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de no detección) en relación con la materia controlada y la situación específica. Además, la probabilidad de que se produzca el hecho y las consecuencias que ello podría acarrear se tendrán también en cuenta a la hora de evaluar los mismos, debiendo definir los procedimientos a seguir, con el objetivo de reducir los mismos a un nivel aceptable.

64- Se deben evaluar los siguientes riesgos:

- **Riesgo de auditoría:** es la probabilidad de que el auditor dé una opinión inapropiada cuando existan errores significativos en la materia controlada.

- **Riesgo inherente:** es el riesgo asociado a características propias del objeto auditado que no pueden ser eliminados por ser constitutivas del mismo, aunque pueden ser mitigados por una adecuada gestión.
- **Riesgo de control:** es la probabilidad de no prevención, detección o corrección de desvíos en la entidad auditada que se origina en la insuficiencia o inadecuación de su sistema de control interno.
- **Riesgo de detección:** es la probabilidad de que los procedimientos desarrollados y ejecutados por el auditor no detecten un error significativo en el objeto auditado.
- **Riesgo de fraude:** adicionalmente al riesgo de auditoría, el auditor deberá considerar el riesgo de que un error se motive en un hecho fraudulento. Si bien la detección del fraude no es el principal objetivo de la auditoría, el equipo auditor debe incluir los factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo, mantenerse alerta ante indicios de fraude en la realización de su trabajo y atender sus consecuencias.

Programa de Auditoría

65- El proceso de planificación se hace operativo a través de un Programa de Auditoría organizado como un esquema lógico, secuencial y detallado de las tareas a realizar y los procedimientos a utilizar, determinando la extensión y oportunidad en que serán aplicados. El mismo debe guiar la acción del auditor y servir como elemento para el control de la labor realizada.

66- Para cada auditoría se debe elaborar un Programa que incluya los objetivos, los alcances, los procedimientos a aplicar y la oportunidad de su ejecución. También incluirá al personal encargado de su desarrollo y otros recursos necesarios.

67- El Programa debe ser flexible y admitir modificaciones, mejora y ajustes que se consideren pertinentes durante el curso de la auditoría.

Etapas de Ejecución

Objetivos

68- La fase de ejecución es el momento central de la auditoría. En él se practican todas las pruebas utilizando las técnicas o procedimientos necesarios para reunir las evidencias de auditoría que sustentarán el informe.

69- Su propósito es lograr los objetivos establecidos en el Plan General de Auditoría cumpliendo adecuadamente con las actividades y tareas definidas en el Programa de Auditoría. En la ejecución el Plan y el Programa se ajustan y desarrollan para cada proceso, cuenta o transacción significativa, realizando las pruebas pertinentes y utilizando las técnicas más adecuadas.

Técnicas de Auditoría

70- La fase de ejecución inicia la implementación del Programa de Auditoría e incluye la reunión de información, su registro y documentación, el análisis, la producción de hallazgos y conclusiones y la comunicación al organismo auditado para resolver problemas y promover la eficiencia y efectividad de sus operaciones.

71- El auditor debe valorar el uso de métodos para la selección y análisis de muestras, dependiendo del objetivo y el alcance de la auditoría.

72- Quienes ejecutan el Plan de Auditoría aplican procedimientos y pruebas para obtener la evidencia que soporte las conclusiones sobre los procesos bajo examen. Entre ellas pueden distinguirse:

- Pruebas de control
- Pruebas sustantivas
- Otros métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor emplea en base a su criterio o juicio según las circunstancias

Muestreo

73- El muestreo permite inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos denominado universo o población en base al estudio de una fracción de esos elementos llamada muestra.

74- El equipo auditor definirá los criterios y métodos de muestreo apropiados para la obtención de información sobre el objeto bajo examen.

75- Al realizar la elección del método de muestreo, el auditor debe considerar los objetivos de auditoría y la naturaleza del universo a muestrear, así como las ventajas y desventajas de cada método.

76- El auditor puede construir una muestra intencional sobre la base del juicio profesional (no aleatorio o no estadístico); utilizando técnicas de muestreo estadístico o combinando ambos tipos. En el muestreo estadístico se realiza una selección aleatoria de los casos que

permite establecer el margen de error esperado y estimar el nivel de confianza de los resultados obtenidos.

77- Una muestra estadística puede complementarse con elementos adicionales para darle mayor robustez.

78- Un principio bien establecido es que el dictamen del auditor debe basarse en evidencia obtenida mediante el muestreo. El auditor deberá determinar la cantidad y tipo de evidencia a reunir.

Evidencias de Auditoría

79- Evidencia es cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia en cuestión cumple con los criterios aplicables. Para emitir tal juicio la evidencia que lo fundamenta debe ser suficiente y apropiada.

80- Los procedimientos de auditoría deben adecuarse a las circunstancias y permitir obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar razonablemente las afirmaciones del auditor. Para ello deberá considerarse tanto la cantidad de información que será usada como evidencia como su relevancia y confiabilidad.

81- La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la propiedad se relaciona con la calidad de la misma, su relevancia y confiabilidad.

82- La cantidad de evidencia requerida depende del riesgo de error de significancia de la información reunida sobre la materia en cuestión (mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (mientras mayor sea la calidad, probablemente se necesite menos información).

Técnicas de Recopilación de Evidencias

83- Las evidencias obtenidas permiten respaldar los hallazgos de auditoría que se expondrán como conclusiones de trabajo. El término “respaldo” remite a la idea de poder de convencimiento sobre la verosimilitud de la constatación de un hallazgo y la identificación de sus causas y efectos. Cualquier usuario podría estar de acuerdo en que estos son los hechos si evalúa las evidencias que respaldan la afirmación que se realiza sobre su existencia.

84- El equipo de auditores debe trabajar para reunir evidencias de diferentes fuentes y naturaleza. De acuerdo a sus fuentes, las evidencias pueden ser clasificadas en:

- Evidencias producidas por los auditores.
- Evidencias obtenidas del auditado.
- Evidencias obtenidas de terceras partes.

85- Por su parte, las evidencias derivadas de estas fuentes pueden ser clasificadas en cuatro tipos:

- Evidencia física.
- Evidencia documental
- Evidencia testimonial
- Evidencia analítica

86- La calidad de la recopilación, documentación y análisis de la información es fundamental para garantizar buenos resultados de auditoría. Normalmente la reunión de información se realiza en la sede de la entidad auditada aplicando los procedimientos desarrollados y probados en la fase de relevamiento y planificación. El Plan de Auditoría incluye la formulación de las preguntas de auditoría, las estrategias metodológicas para abordarlas y las técnicas de recolección de datos que ellas suponen.

87- Es usual diferenciar grupos de estrategias que van desde relevamientos muestrales hasta estudios de casos en profundidad; desde diseños experimentales o cuasi experimentales hasta estudios longitudinales. Cada una de estas estrategias puede utilizar diferentes técnicas de reunión de información como observaciones directas, cuestionarios auto-administrados, entrevistas (estructuradas o semiestructuradas), grupos focales o procesamiento de datos secundarios.

88- La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de técnicas como las siguientes:

- Observación.
- Inspección.
- Indagación.
- Repetición.
- Confirmación.

- Procedimientos analíticos.

Hallazgos de Auditoría

89- Los hallazgos de auditoría son aquellos hechos debidamente fundados que llaman la atención del auditor por manifestar desviaciones respecto del criterio y que deben ser comunicados al auditado porque afectan de manera relevante el desempeño de su actividad.

90- El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

91- El auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar desviaciones importantes identificadas en la auditoría. La extensión con que desarrolle cada hallazgo dependerá la manera en que se juzgue qué debe ser informado aunque, como mínimo deben identificarse los siguientes elementos:

- Condición: lo que es
- Criterio: lo que debe ser
- Efecto: resultado adverso o potencial de la condición encontrada
- Causa: es la razón básica por lo cual ocurrió la condición

92- Sobre la base de los hallazgos o conclusiones de su trabajo, el equipo auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre los aspectos relevantes del objeto auditado en el marco de los objetivos del examen.

Matriz de Hallazgos

93- El proceso de análisis, evaluación y validación del hallazgo debe ser cuidado y riguroso para garantizar que éste resulte:

- **Objetivo:** establecido con fundamento.
- **Factual** (de los hechos, o relativo a ellos): basado en hechos y evidencias.
- **Relevante:** que la materialidad y frecuencia merezca su comunicación e interprete la percepción colectiva del equipo auditor.
- **Claro y preciso:** contenga afirmaciones inequívocas, libres de ambigüedades.

- **Verificable:** que se pueda confrontar con hechos, evidencias o pruebas.
- **Útil:** que su establecimiento contribuya a la economía, eficiencia, eficacia y a la sustentabilidad en la utilización de los recursos públicos, a la racionalidad de la administración para la toma de decisiones y que en general sirva para el mejoramiento continuo de la organización.

94- A efectos de validar un hallazgo, se debe:

- Determinar y evaluar la condición y compararla con el criterio.
- Verificar y analizar la causa, efecto y la recurrencia de la observación.
- Evaluar la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia.
- Identificar y valorar responsables y líneas de autoridad.
- Comunicar y trasladar al auditado las observaciones.
- Evaluar y validar la respuesta del auditado.
- Comunicar la decisión sobre el hallazgo, la responsabilidad de los funcionarios intervinientes y/o la recomendación para la mejora de la gestión.

95- Las constataciones e informaciones obtenidas durante la ejecución de la auditoría, tanto como las propuestas de las observaciones y recomendaciones son registradas en la **matriz de hallazgos**.

96- La matriz de hallazgos permite reunir de forma estructurada, los elementos centrales de la auditoría y es, por ello, un instrumento útil para complementar y dar una orientación general al informe que reúne sus resultados y conclusiones.

97- La matriz facilita la comprensión homogénea de los hallazgos y sus elementos constitutivos por parte de los integrantes del equipo auditor y terceros interesados y permite el desarrollo de la etapa de conclusiones y emisión del informe.

Papeles de Trabajo

98- Los Papeles de Trabajo son el conjunto de documentos elaborados por el auditor en los que consta la información estrictamente necesaria para respaldar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, archivar cuestiones significativas para futuras auditorías y realizar las revisiones de calidad propias de cada sistema.

99- La documentación debe prepararse en el momento apropiado y de manera uniforme e incluir el Plan General y el Programa de auditoría, el registro de los procedimientos realizados, la evidencia y los resultados obtenidos y comunicados.

100- La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento sobre los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional y las conclusiones relacionadas.

101- Entre los objetivos de la confección de los papeles de trabajos, se pueden mencionar los siguientes:

- Ayudan al auditor en el desarrollo de su trabajo y en la redacción del informe.
- Registran la información reunida y documentan las desviaciones encontradas.
- Sientan las bases para el control de calidad.
- Demuestran el cumplimiento de las normas de auditoría.
- Es la documentación que permite la defensa del profesional ante las demandas, los juicios y otras acciones judiciales.
- Permiten que el trabajo ejecutado sea revisado por terceros.
- Constituyen un elemento adicional para la programación de futuras auditorías en la misma entidad o similares.
- Ponen en evidencia la idoneidad profesional del auditor.

102- En la confección de los papeles de trabajo, el auditor deberá tener presente que pueden existir exigencias legislativas específicas en materia de confidencialidad y transparencia, debiendo tener conocimiento de las exigencias de la normativa vigente sobre la aplicación de determinados procedimientos en particular y específicos.

103- Se deberán establecer las políticas y procedimientos relativos al diseño, revisión, codificación, marcas, manejo, custodia y conservación de los papeles de trabajo

(documentales, digitales u otro medio electrónico), de conformidad con la normativa jurídica y técnica aplicable.

104- Los papeles de trabajo se pueden elaborar en forma manual, formato electrónico, digital u otros medios similares. Los papeles de trabajo preparados en forma electrónica deben someterse a los mismos estándares de calidad establecidos para la preparación, revisión y retención de los papeles de trabajo en papel o manuales.

Etapas del Informe

105- El equipo auditor debe preparar un informe basado en las conclusiones obtenidas para comunicar los resultados del examen al auditado, a los usuarios y al público en general con el propósito de promover correcciones y mejoras en la gestión y facilitar las acciones de seguimiento. El informe deberá incluir, cuando corresponda, los aspectos necesarios para dar lugar al Juicio de Cuentas.

106- El Auditor debe preparar por escrito el informe que exponga de manera adecuada los hallazgos y observaciones que resultan del proceso de auditoría. El contenido debe ser fácil de entender, estar exento de afirmaciones vagas y ambiguas, incluir sólo aquella información capaz de validarse y respaldarse con la evidencia obtenida. También debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.

107- Cuando ello sea técnicamente factible, el uso del lenguaje llano, orientado a las necesidades de la información de los auditados y comprensible para los usuarios y ciudadanos no especialistas en las materias abordadas, fortalece el control, la transparencia y la certeza jurídica. También contribuye a promover prácticas comunicativas más eficaces, claras y satisfactorias entre los funcionarios públicos y la ciudadanía.

Contenidos Mínimos:

108- El Informe debe contar con una estructura básica flexible que permita atender articuladamente a requerimientos técnicos, al objetivo de la auditoría y a las particularidades de los destinatarios en las distintas fases, utilizando formas de comunicación y lenguaje apropiados.

109- Los informes de auditoría, independientemente de los objetivos y versiones de que se trate siguen el siguiente esquema básico de organización:

- **Título:** Identifica el tipo de auditoría en instancia del proceso auditor.

- **Destinatario:** Identifica a quién se dirige el informe.
- **Párrafo Introductorio:** Identifica la entidad, el período auditado y el objetivo de la auditoría.
- **Alcance:** Expone el propósito general del informe y los aspectos evaluados. Incluye una declaración de que la auditoría fue realizada de acuerdo a normas.
- **Identificación o descripción del objeto :** Consigna la materia auditada (estados contables, programas, actividades, rendiciones de cuentas, etc)
- **Criterios Identificados:** Expone los criterios contra los cuales se evalúa el objeto auditado, cita las fuentes de dichos criterios (leyes, reglamentos, actos administrativos, protocolos, disposiciones emitidas por organismos de expertos, etc.) y cualquier aclaración pertinente sobre su aplicación.
- **Hallazgos:** Consigna los hechos relevantes surgidos al comparar la condición (situación detectada) con el criterio (deber ser).
- **Respuestas de la Entidad Auditada.** Consigna el descargo del auditado sobre las observaciones remitidas de manera preliminar por el equipo auditor.
- **Conclusión/Dictamen/Opinión:** Dependiendo del tipo de auditoría y objetivos propuestos expresa una opinión en cuanto a si la información de la materia auditada en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable) está libre de incorrecciones (errores y fraudes) y/o si cumple en todos los aspectos importantes con los criterios o normas establecidos.
- **Recomendaciones:** Formula, si corresponde, recomendaciones para la atención de los problemas identificados por la auditoría abordando sus causas.
- **Fecha:** consigna la fecha en que se emite el informe
- **Firma**

Capítulo 4 - Normas Generales sobre la Auditoría de la Cuenta

Marco normativo

110- El TCM tiene como mandato constitucional el examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales para aprobarlas o desaprobarlas y, en este último caso, indicar a los funcionarios responsables así como el monto y los alcances de los desvíos que motivan la desaprobación (Artículo N° 133 de la Constitución Provincial). El texto constitucional establece también como atribución del TCM la inspección de las oficinas provinciales que administren fondos públicos a efectos de prevenir irregularidades en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.

111- El **Estudio de la Cuenta** constituye, por tanto, el principal componente del mandato asignado al TCM por la Constitución Provincial. Su materia auditable son los estados financieros, sus respectivos registros contables y documentación de respaldo. El estudio conduce a un **Juicio de Cuentas** que las aprueba o desaprueba y, en este último caso, determina los alcances de los hechos que motivan esta decisión y los responsables pasibles de eventuales sanciones. El estudio de la cuenta importa la realización de un proceso de **auditoría de cumplimiento asociada a una auditoría financiera** cuyos resultados constituyen el insumo para la elaboración del Juicio de Cuentas.

112- El TCM es, de acuerdo al artículo N° 26 de su Ley Orgánica, la única autoridad con facultad exclusiva y excluyente, en el orden administrativo, para aprobar o desechar las cuentas rendidas por la administración provincial, en sus tres poderes, sea dicha administración centralizada o autárquica.

Principios

113- Este capítulo establece los lineamientos específicos para el principal componente del mandato asignado al TCM por la Constitución Provincial, la auditoría de la cuenta. La referencia para ello son los conceptos de rendición de cuentas definido en el capítulo introductorio y los principios fundamentales de la auditoría del sector público desarrollados en el Capítulo 3.

114- Rendir cuentas es el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona de informar y responder por la administración, el manejo y el rendimiento de fondos, bienes o

recursos públicos asignados a su responsabilidad, así como por las acciones y resultados obtenidos en el cumplimiento de sus mandatos.

115- La rendición de cuentas, como principio fundamental para la gobernabilidad, la legitimidad y la generación de la confianza social, constituye la esencia misma del control externo. El TCM hace propios los principios rectores que la Declaración de Asunción de la OLACEFS del año 2009 establece para un adecuado ejercicio de la rendición de cuentas:

- La rendición de cuentas es la base para un **buen gobierno**
- Supone la **obligación de informar y justificar** por parte de los funcionarios
- Se organiza como un **sistema integral** que compromete a una diversidad de actores públicos y de la sociedad civil cuya interacción y comunicación las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Gobiernos deben promover.
- Exige **transparencia de la información** (relevante, clara, accesible, comprensible, completa, medible, verificable, oportuna, útil y pública para el ciudadano) que garantice la publicidad de las actuaciones públicas.
- Requiere la capacidad de los actores que demandan cuentas de aplicar o solicitar ante las autoridades la **sanción del incumplimiento** de los deberes y obligaciones de los funcionarios públicos.
- Promueve la **participación ciudadana activa** asentada sobre la capacidad de la sociedad civil de organizarse para ejercer el control ciudadano como parte del sistema de rendición de cuentas en el control de la legalidad y el uso eficiente de los recursos públicos.
- Requiere de la implementación, fortalecimiento, actualización continua y aplicación efectiva de un a **marco legal completo** para la rendición de cuentas permanente.
- Demanda un **liderazgo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores** que promuevan principios, sistemas, mejores prácticas y mecanismos eficientes de rendición de cuentas

Objetivos

116- Son objetivos generales de la auditoría de la cuenta:

- Emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, patrimonial y presupuestaria.
- Emitir una opinión sobre el cumplimiento de las normas o criterios que rigen las actividades de los entes auditados.
- Identificar los hallazgos que constituyen apartamientos de los criterios legales y reglamentarios imperantes a fin de someter a sus responsables al debido proceso del Juicio de Cuentas.
- Contribuir a la adopción de buenas prácticas de gestión por parte de los auditados.
- Prevenir irregularidades.

Alcance

117- La auditoría de la cuenta incluye en su alcance el examen de los estados financieros y de la información financiera y presupuestaria (ingresos, financiamiento y gastos de la entidad) así como el cumplimiento del marco legal sobre la rendición de cuentas documentada propiamente dicha.

118- Es, por tanto una auditoría de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros que verifica la información expuesta en la rendición a efectos de elaborar una opinión sobre su conformidad, en los aspectos sustanciales, con el marco normativo establecido.

Elementos

119- Las **partes** de la auditoría de la cuenta son:

- El **equipo auditor (Fiscalía del TCM)** al que se asigna el estudio de la cuenta correspondiente a un ejercicio económico de un organismo en particular.
- El **auditado (Cuentadantes)** responsables de la información, la administración de los recursos públicos y la atención de las recomendaciones, sobre los que recae el juicio de cuentas.
- Los **usuarios** previstos por la auditoría -a quienes el TCM, dentro del marco legal aplicable respectivo, podría dirigir el informe; autoridades de los tres Poderes, otros órganos de control, organizaciones de la sociedad civil y el público en general-.

120- Los **criterios** que la auditoría de la cuenta utiliza para evaluar el objeto se obtienen de las normas y marcos de referencia que rigen la presentación de estados financieros así como también la normativa vinculada a la rendición de cuentas. Estas pueden incluir leyes, reglamentos, regulaciones, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, contratos y términos convenidos y/o principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público.

121- El equipo auditor debe identificar y extraer de la normativa pertinente los criterios adecuados para el objeto y alcance de la auditoría que deba llevar adelante. Para ello los criterios deben ser:

- **Pertinentes.** Utilizan información y conducen a juicios significativos para los destinatarios del informe de auditoría.
- **Confiables.** Permiten llegar a conclusiones consistentes con las que obtendría otro auditor que aplique los mismos criterios en circunstancias similares.
- **Completo.** Son suficientes para los objetivos y alcance de la auditoría. No omiten factores importantes de juicio sobre el objeto.
- **Objetivos.** Son neutrales y no responden a prejuicios del auditor o del auditado. Su aplicación permite reducir la ambigüedad y subjetividad de la interpretación de la evidencia obtenida.
- **Comprensibles.** Son claros y conducen a conclusiones precisas y fáciles de entender.
- **Comparables.** Son coherentes con los empleados en otras auditorías de objetos similares o en auditorías anteriores del mismo objeto.
- **Aceptables.** Son o pueden ser compartidos por expertos independientes, organismos auditados, poder legislativo, y/o público en general.
- **Accesibles.** Los destinatarios del informe pueden disponer de ellos para entender las conclusiones de la auditoría.

122- El **objeto** de la auditoría de la cuenta son los estados financieros, operaciones, programas actividades y/o información u otros asuntos de la entidad auditada, correspondientes a un ejercicio fiscal determinado, con sus registros y documentación de

respaldo. El TCM realiza estas auditorías en forma recurrente y sobre períodos fiscales mensuales y anuales.

Planificación

123- El TCM planifica la auditoría de la cuenta de acuerdo con las normas generales establecidas en el Capítulo 3 de estos lineamientos. Esta planificación abarca, con las particularidades propias de este tipo de auditoría, todas las actividades que integra; desde la asignación de la entidad y la cuenta a un equipo auditor hasta la emisión del informe.

124- La planificación requiere del conocimiento de las exigencias particulares de cumplimiento aplicables a la entidad del caso. Involucra el intercambio y debate entre el equipo auditor y el supervisor (Dirección General correspondiente), se actualiza de acuerdo a las necesidades que surgen del desarrollo de la auditoría, se documenta por escrito y se incorpora al legajo corriente de los papeles de trabajo de la auditoría. La tarea de planificación se expresa en el Plan General de la auditoría de la cuenta y en la programación de sus actividades.

Plan General

125- El Plan General de Auditoría de la Cuenta incluye los siguientes contenidos:

- I. **Alcance** de la auditoría
- II. **Objeto**
- III. **Información sobre el objeto.** Implica el conocimiento de:
 - a. La entidad a auditar
 - b. Naturaleza y obligaciones constitutivas
 - c. Entorno y su sistema de control interno
- IV. **Criterios** de auditoría conformados por las normas de aplicación (leyes, reglamentos, convenios, marco de referencia de presentación de estados financieros).
- V. Determinación de **materialidad** del objeto a lo largo del proceso de auditoría: la planificación, la evaluación de la evidencia, la formación de la opinión y la elaboración del informe. Esta determinación supone el juicio profesional, basado tanto en factores cuantitativos como cualitativos, sobre la importancia relativa del objeto.

- VI. **Evaluación preliminar del riesgo** de auditoría para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ejecutar y mitigar los riesgos inherentes, de control, de detección y de fraude propios del objeto a auditar (definidos en el capítulo 3).
- VII. Consideración de los **resultados y el conocimiento obtenidos con anterioridad** en auditorías previas y decisiones adoptadas por Fallos de ejercicios anteriores.
- VIII. El establecimiento de los **recursos** necesarios para llevar a cabo el trabajo.
- IX. Las **fechas** de presentación de informes y otras comunicaciones.

Programación en detalle

126- El Plan General es el marco a partir del que se realiza la **programación de la auditoría** que identifica y describe los criterios, la evidencia a reunir y los procedimientos que se utilizarán para obtenerla, registrarla y analizarla. La programación supone también la identificación de tareas, la asignación de responsabilidades entre los miembros del equipo auditor, la determinación de los productos y plazos y la previsión y asignación de los recursos materiales y humanos necesarios para el desarrollo de las actividades.

127- El Programa debe ser flexible y permitir la adaptación a cambios en el contexto en el que se desarrolla la auditoría así como también considerar las medidas de mitigación previstas para riesgos analizados.

128- La programación debe prever también estrategias que garanticen una adecuada comunicación entre los integrantes del equipo auditor y con el auditado.

Ejecución

129- La ejecución de la auditoría de la cuenta se realiza de acuerdo con los lineamientos expuestos en el Capítulo 3 considerando las particularidades propias de este tipo de auditoría.

130- En esta fase el equipo auditor realiza los procedimientos de auditoría planeados, reúne, documenta y evalúa las evidencias obtenidas y arriba a las conclusiones que se comunican y sustentan en el informe.

131- Los procedimientos seleccionados guardan estrecha relación con las características del objeto y los riesgos detectados.

Aplicación de técnicas de muestreo

132- Además de seleccionar y diseñar las pruebas, el equipo auditor debe identificar los casos o transacciones a las que aplicará estos procedimientos con el fin de reunir evidencia suficiente y apropiada para cumplir con los objetivos de la auditoría. Para ello recurrirá a herramientas de muestreo.

133- El objetivo del muestreo es proporcionar una base razonable de casos a partir de la cual establecer conclusiones sobre la población de la que se extrajo la muestra. El equipo auditor debe seleccionar y aplicar las técnicas de muestreo (estadísticas o no estadísticas) más adecuadas para el propósito y las condiciones de la auditoría que permitan reunir evidencia capaz de sustentar la opinión sobre la cuenta que se comunicará en el informe. Debe para ello analizar las posibilidades y los límites que las distintas técnicas presentan a efectos de delimitar el alcance de las afirmaciones que realiza sobre la población y el significado de cualquier desviación.

134- Cuando, aplicando técnicas de muestreo, se obtengan hallazgos con incidencia o presunción de perjuicio fiscal se extenderá la muestra a aquellos elementos que presenten características similares, a fin de constatar si en ellos se verifica el mismo desvío respecto del criterio, cuantificar el eventual daño patrimonial y determinar los responsables.

Obtención de la evidencia

135- El proceso de recopilación de pruebas es sistemático e iterativo y comporta:

- La **obtención** de evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría idóneos.
- La **evaluación** de la evidencia obtenida en términos de suficiencia (cantidad) y pertinencia (calidad).
- La **reevaluación** y obtención de pruebas adicionales en caso necesario.

136- La aplicación de procedimientos para obtener la evidencia cuantitativa y cualitativa de la auditoría debe garantizar su calidad y suficiencia. Esta evidencia nutre y respalda el proceso de juicio de cuentas que puede derivar en sanciones pecuniarias.

137- A través de ellos, el equipo auditor obtiene, combina y compara evidencia de distintas fuentes y la documenta adecuadamente en papeles de trabajo para aportar las pruebas que permiten fundamentar las conclusiones y los informes de la auditoría de la cuenta.

138- La función jurisdiccional del TCM exige que el equipo auditor:

- Identifique la(s) persona(s) que pueda(n) ser considerada(s) responsable(s) de los actos de incumplimiento, distinguiendo entre responsabilidad individual por actos de incumplimiento y responsabilidad por la comisión de presuntos actos ilícitos (presunto fraude). En éste último caso debe atenerse al procedimiento dispuesto en el organismo.
- Tenga en cuenta los períodos exactos en que los funcionarios seguirán siendo responsables, los plazos de prescripción y los hechos que interrumpen la prescripción aplicable a las responsabilidades individuales.
- Cuantifique los reparos, fundamente la responsabilidad de quienes intervinieron en los hechos observados y enmarque la observación en la norma jurídica que sustenta dicho fundamento.

Valoración de la evidencia y formación de conclusiones

139- El equipo auditor valora si la evidencia obtenida resulta suficiente y apropiada para sustentar sus opiniones manteniendo los riesgos de auditoría en niveles aceptablemente bajos.

140- Sobre esta base, evalúa si existen garantías razonables de que la información acerca de la materia controlada se ajusta, en todos los aspectos significativos, a los criterios identificados. Un desvío considerado significativo puede dar lugar a la imposición de las sanciones previstas en la Ley Orgánica del TCM.

141- Al evaluar la evidencia obtenida, y a efectos de determinar si los incumplimientos o declaraciones erróneas tienen importancia material, el juicio profesional del auditor debe tener en cuenta los siguientes factores:

- a) Importancia de las cantidades involucradas.
- b) Circunstancias.
- c) Naturaleza del incumplimiento.
- d) Causas del incumplimiento.
- e) Posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.

- f) Naturaleza, visibilidad y sensibilidad del área de programa particular o materia.
- g) Expectativas e interés público, tales como necesidades del Poder Legislativo, los ciudadanos, los organismos reguladores y los demás destinatarios.
- h) Naturaleza de las autoridades responsables.

142- Al informar sobre irregularidades o casos de incumplimiento con leyes o reglamentos, el equipo auditor deberá colocar sus hallazgos en la perspectiva adecuada. El grado de incumplimiento se puede relacionar con el número de casos examinados o cuantificar monetariamente.

Documentación

143- La auditoría de la cuenta debe estar suficientemente documentada a través de papeles de trabajo en los que conste el trabajo realizado, los criterios utilizados, la evidencia y los resultados obtenidos, la justificación de las conclusiones y los trabajos de revisión.

144- El equipo auditor debe preparar esta documentación, reunirla y organizarla. Antes de la emisión del informe de auditoría es necesario efectuar una revisión de la documentación para asegurarse de que todas las afirmaciones están bien respaldadas.

145- Los papeles de trabajo deben estar organizados, archivados y respetar los requisitos de formato, contenido y verificación. Se conservan durante el tiempo previsto en la reglamentación pertinente.

146- En la auditoría de la cuenta, los papeles de trabajo se constituyen en probatorios del juicio de cuentas que tiene inicio con la recepción de la rendición de cuentas sujeta a examen, y permiten salvaguardar la responsabilidad del equipo auditor y del TCM, ante la eventual judicialización del proceso.

Comunicación

147- El equipo auditor mantendrá durante la labor de auditoría una fluida comunicación, tanto al interior del equipo y del TCM (comunicación interna) como con las partes interesadas (comunicación externa).

148- Comunicación externa. El equipo auditor debe mantener durante todo el proceso una adecuada y oportuna comunicación con el ente auditado. Esta comunicación debe ser documentada.

149- En la **fase inicial**, esta comunicación se dirige a obtener conocimiento de la entidad y a informar las implicancias y alcances de la auditoría de la cuenta, las reglamentaciones y exigencias del TCM.

150- Durante la **fase de ejecución**, se orienta a la obtención de evidencia y el requerimiento de información a personas de referencia cuando corresponda. En esta fase pueden también notificarse a la dirección de la entidad constataciones que, si bien no resultan significativas para ser incorporadas al informe, pueden ayudar a la entidad auditada a corregir incumplimientos o errores y evitar que se reproduzcan en el futuro.

151- Tanto en la fase inicial, como en la de ejecución, la comunicación se registra a través de la confección de actas suscriptas entre las partes intervinientes.

152- En la **fase final**, la comunicación comprende, en caso de corresponder, la notificación fehaciente de los informes periódicos de auditoría a los Cuentadantes, a fin de que formulen su descargo por escrito en ejercicio del derecho de defensa, dando cumplimiento a las garantías del debido proceso.

153- Comunicación Interna: durante todo el proceso de la auditoría de la cuenta se debe promover la comunicación entre los miembros del equipo de auditoría y entre el Fiscal actuante -titular del equipo- y la Dirección General respectiva a cargo de la supervisión. Dicha comunicación permite el ajuste oportuno de la planificación, la ejecución de la auditoría y los informes a emitir para incrementar su eficiencia y eficacia.

Informe

154- En el informe de auditoría se exponen las conclusiones sobre la conformidad del objeto con los criterios y se emite una opinión sobre los Estados Financieros. Esto incluye la presentación de los hallazgos sobre las desviaciones y/o incumplimientos y la determinación de responsables de los mismos, incluyendo posibles consecuencias y eventuales recomendaciones para prevenir su ocurrencia futura.

155- El equipo auditor debe preparar su informe por escrito al final de cada etapa del proceso de auditoría de la cuenta ajustando su formato a cada tipo y circunstancias. El formato debe guardar consistencia con la documentación obtenida y su lenguaje debe ser accesible, libre de ambigüedades, independiente, objetivo, justo y constructivo.

Tipos de Informes

156- En el proceso de auditoría de la cuenta se emiten los siguientes tipos de informes:

- a) **Actas, Notas, Memos y Requerimientos.** Registran el proceso de comunicación en las fases de planificación y de ejecución de la auditoría tanto dentro del equipo auditor como con las partes interesadas. Sirven de base para el proceso de control de calidad del proceso auditor.
- b) **Informe Periódico de Ley.** Se encuentra previsto en el artículo 45 -3er párrafo- de la Ley Orgánica del TCM y su emisión está a cargo del Fiscal actuante en el organismo auditado. Legalmente corresponde un informe por la rendición de cuentas de cada período mensual y un informe por la rendición de cuentas de cierre, se tratan entonces de trece informes en total para el Ejercicio Financiero del organismo auditado. Estos informes de tipo extenso son elevados por el Fiscal actuante dentro de los cuarenta días hábiles de cerrado cada período a la Dirección General correspondiente del TCM, y de contener reparos se corre traslado a los responsables allí indicados, para que éstos en ejercicio del derecho de defensa presenten los descargos que estimen corresponder.
- d) **Segundo Informe Periódico de Ley.** Se encuentra previsto en el artículo 51 -último párrafo- de la Ley Orgánica del TCM y su emisión está a cargo del Fiscal actuante en el organismo auditado. Es un informe que emite el Fiscal actuante una vez analizados los descargos presentados por los responsables en relación a los reparos formulados en el informe periódico respectivo, pudiendo mantener o levantar -parcial o totalmente- los mismos según la valoración que en cada caso asigne a dichos descargos. En los casos en que los responsables no presenten descargos, corresponde también que el Fiscal actuante emita este segundo informe -ratificando los reparos formulados en el informe periódico respectivo-.
- e) **Informe Final Anual.** Se encuentra previsto en el artículo 68 -último párrafo- de la Resolución IV-Nº1 del TCM y su emisión está a cargo del

Fiscal actuante en el organismo auditado. Es un informe extenso que emite el Fiscal actuante sobre la totalidad de los períodos del ejercicio financiero, resume aquí todo lo actuado conforme los trece informes periódicos arriba indicados y concluye solicitando, según el caso, la aprobación o desaprobación de la cuenta. Con este informe el expediente quedará terminado para sentencia.

- f) **Informe de Compromiso Directo.** Es un Informe para casos especiales, donde se declaran los objetivos de auditoría y se describe la manera en que los aborda. Incluye los hallazgos, conclusiones sobre la materia y puede contener recomendaciones. También puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos y cumplir con los requisitos del informe definidos en el Capítulo 3 de estos lineamientos.

Estructura y contenido de los informes

157- Los informes periódicos y el informe final anual de auditoría de la cuenta deben cumplir con los requisitos establecidos en el Capítulo 3 de estos lineamientos, detallando los siguientes aspectos especiales que responden a las características de los informes existentes en las distintas etapas de este tipo de auditoría.

Título: Se consignará: “Informe de Auditoría de la Cuenta, Artículo ... de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones I-Nº3”.

Destinatario: El informe está dirigido a la Dirección General correspondiente del TCM.

Párrafo introductorio: Identifica la entidad y período/ejercicio auditado y expresa el objetivo de la auditoría.

Alcance: Identifica las normas que asignan el mandato de auditoría, las normas de auditoría aplicables al trabajo y los procedimientos utilizados. Asimismo, consigna cualquier limitación al alcance que hubiere impedido la aplicación de procedimientos planificados.

Identificación o descripción del objeto: Consigna que el objeto auditado está constituido por la “Rendición de Cuentas” que se integra con los estados contables financieros, presupuestarios y patrimoniales, registros y documentación respaldatoria y/o complementaria.

Criterios: Expone los criterios contra los cuales se evalúa el objeto auditado, cita las fuentes de dichos criterios (Ley de Presupuesto, normas contables, reglamentos, actos administrativos, etc.) y cualquier interpretación hecha sobre la aplicación de dichos criterios.

Responsabilidad del ente auditado: Refiere a las obligaciones de elaboración y presentación de la Rendición de Cuentas definida anteriormente, al diseño e implementación de un sistema de control interno para prevenir incorrecciones materiales, y al deber de informar y aportar toda la documentación requerida.

Responsabilidad del Auditor: Expresa la opinión general sobre la Rendición de Cuentas e indica que su responsabilidad se extiende a formular las observaciones correspondientes, solicitar correr traslado a los responsables intervinientes y, concluido el proceso probatorio, colocar las actuaciones del Juicio de Cuentas en condiciones de “autos para resolver”.

Observaciones/Reparos: Detalla aquellos hallazgos materialmente significativos que motivan el debido derecho de defensa por parte de los responsables intervinientes, consigna los descargos elevados (si se trata del segundo informe periódico o del informe final anual) y elabora el fundamento técnico y jurídico que permite decidir sobre el tratamiento a dar a la observación.

Conclusión/Dictamen/Opinión: Expresa una opinión en cuanto a si la información de la materia auditada, en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable), está libre de

incorrecciones (errores y fraudes), y/o si cumple con los criterios y normas establecidos.

Recomendaciones: Formula, si corresponde, recomendaciones constructivas que puedan contribuir a superar debilidades o problemas identificados por la auditoría o prevenir cualquier irregularidad, abordando las causas de las mismas.

Párrafo de énfasis: Se utiliza cuando resulta necesario exponer cuestiones que a juicio del equipo auditor resulte apropiado enfatizar para enfocar la atención de los usuarios aun cuando no signifiquen necesariamente incorrecciones materiales.

Fecha: Se consigna la fecha de emisión del informe.

Firma: El informe es firmado por el Fiscal actuante.

Tipos de opinión

158- En esta parte de la estructura del informe arriba desarrollada, habrá una opinión referida a la razonabilidad de los estados financieros, que se relaciona con la auditoría financiera integrante del proceso de auditoría de la cuenta y una referida al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias definidas como criterios, de acuerdo a las situaciones que se detallan en los siguientes puntos.

159- Opinión no modificada o limpia: Es la que se emite cuando, habiendo reunido suficiente evidencia apropiada, no se identifican actos de incumplimiento de importancia material ni declaraciones erróneas en los estados financieros o bien estos errores resultan inferiores al umbral de materialidad determinado. Esto permite afirmar, con una garantía razonable, que la información presentada en los estados financieros y las actividades u operaciones subyacentes resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen la entidad y el marco de referencia de presentación de estados financieros.

160- Opinión Modificada: El informe expresa una opinión modificada, cuando el equipo auditor:

- Identifica, a partir de evidencia de auditoría apropiada y suficiente, casos de declaraciones erróneas por sobre el umbral de materialidad o incumplimientos materiales o significativos pero no generalizados.
- Declara no haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para basar una opinión, configurándose una limitación al alcance, y concluye que los posibles efectos en los estados financieros de errores o incumplimientos no detectados podrían ser materiales pero no generalizados.

161- Opinión adversa: Una opinión es adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría apropiada y suficiente, el equipo auditor concluye que las declaraciones erróneas o los incumplimientos son tanto materiales como generalizados.

162- Abstención de Opinión. En principio, por las características y mandato del TCM, no cabe la posibilidad de no opinar sobre la materia sujeta a control. No obstante, la abstención es una instancia excepcional que se habilita solo cuando el equipo auditor no tiene la posibilidad de formarse una opinión y ello no se debe a un accionar obstructivo por parte de los responsables de la entidad auditada ni a la propia limitación de los procedimientos de auditoría planificados.

163- Se trata de situaciones extraordinarias y de público conocimiento que hacen imposible al equipo auditor contar con las evidencias necesarias para formar una opinión, siempre que dichos sucesos hubieren sido identificados y denunciados oportunamente por los responsables y que el auditor no haya podido reunir evidencias mediante el uso de procedimientos alternativos.

164- Efecto de la Opinión. La opinión sobre el cumplimiento debe comunicar exhaustivamente los reparos determinados, la incidencia patrimonial y los presuntos responsables a efectos de generar el traslado que garantice el debido proceso. La opinión tiene efecto sobre el juicio de aprobación o desaprobación de la cuenta que surge del mandato constitucional del TCM.

CAPÍTULO 4- EFECTOS DE LA AUDITORÍA DE LA CUENTA EN LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL Y DE CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

En este último capítulo se analizan los efectos que la eventual aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta para la fiscalización de las rendiciones de la AGEPM tendrá en la función jurisdiccional y de control del TCM.

4.1- Efectos en la función jurisdiccional

Se hizo referencia en el capítulo uno de esta tesis que de acuerdo a lo establecido en el régimen legal provincial, corresponde que las rendiciones de cuentas de los poderes y organismos que integran la AGEPM se pongan a disposición del TCM por cada uno de los períodos mensuales, como así también, una rendición final correspondiente al período complementario y de cierre del ejercicio financiero. Por tal motivo, cada uno de esos entes de la AGEPM debe presentar al TCM -por el año calendario- trece (13) rendiciones periódicas en total.

Vale también reiterar que dentro de los cuarenta días hábiles posteriores al cierre de cada uno de esos períodos, la Fiscalía actuante del TCM debe emitir su respectivo informe de control. En el caso de formular reparos, se corre traslado de ese informe a los cuentadantes a fin de que presenten los descargos que estimen corresponder, y una vez cumplida esa etapa de presentación de descargos, corresponde nuevamente la intervención de la Fiscalía actuante, la cual, luego de considerar los descargos presentados, debe emitir un segundo informe manteniendo o levantando -parcial o totalmente-, según el caso, los reparos formulados en su primer informe.

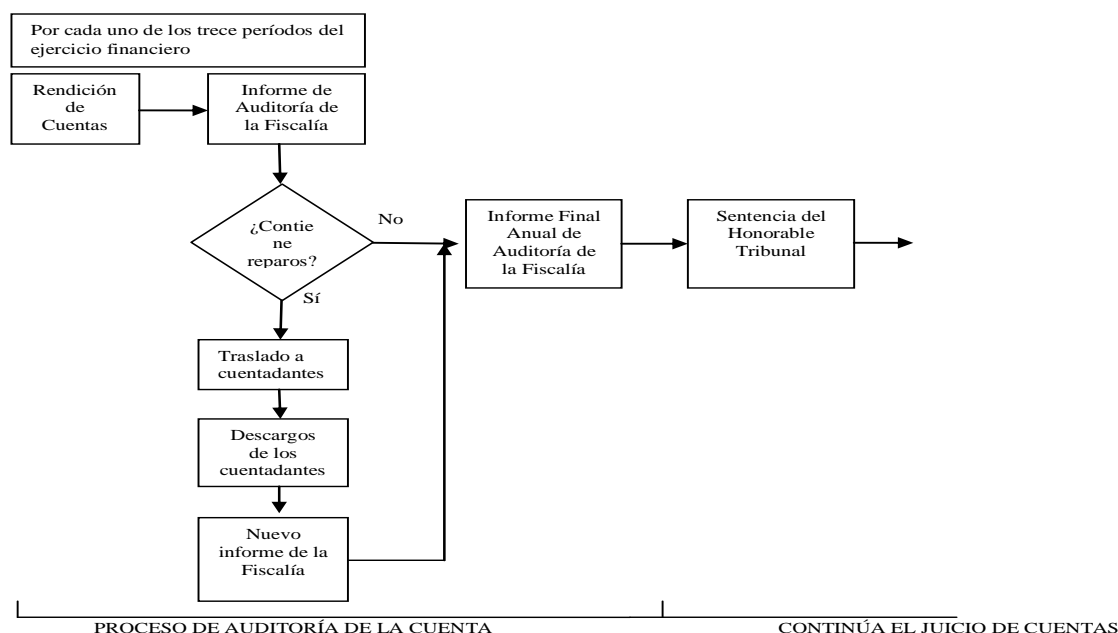
Una vez cumplido con esos informes por cada uno de los trece períodos correspondientes al ejercicio financiero, corresponde que la Fiscalía actuante emita un informe final anual, donde realiza un resumen sobre el control realizado en el año, transcribe los reparos formales y sustanciales que subsisten en esa instancia y concluye solicitando, según el caso, la aprobación o desaprobación de la cuenta fiscalizada. Con ese informe final anual el expediente de la cuenta queda listo para la sentencia del Honorable TCM.

Cabe recordar, que si por dicha sentencia la rendición de cuentas resulta aprobada, luego de las notificaciones de rigor, el expediente es remitido a archivo. Pero si la cuenta resulta

desaprobada, en la misma sentencia se establecen las multas y cargos pecuniarios identificándose a los responsables. Ante una sentencia acusatoria, los allí declarados responsables tienen derecho a la interposición de recursos (el recurso de revisión ante el mismo TCM o, según el caso, el recurso extraordinario ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia), con estas instancias procesales continúa sustanciándose el Juicio de Cuentas y una vez culminado el mismo, encontrándose ya firme la acusación del TCM, y de no abonar los responsables las sumas impuestas, corresponderá la intervención de Fiscalía de Estado de la Provincia con destino a la acción judicial atinente al cobro de esas sumas adeudas al Estado Provincial.

Con lo descripto precedentemente se buscó brindar una visión abreviada de la totalidad de la tramitación del Juicio de Cuentas a cargo del TCM, mientras que con el gráfico que se expone a continuación se ilustra acerca de la ubicación que tendría el proceso de la auditoría de la cuenta en el ámbito de ese juicio. Como se puede observar, la auditoría de la cuenta participaría desde la etapa inicial y hasta el momento de la emisión del informe final anual correspondiente a la cuenta que se juzga.

Figura N° 3: La auditoría de la cuenta dentro del Juicio de Cuentas



Fuente: elaboración propia en base a la Ley Orgánica del TCM y a los lineamientos de auditoría de la cuenta

De lo expuesto, surge que con la aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta no produciría efectos en el trámite del Juicio de Cuentas cuyo procedimiento se encuentra establecido en la ley orgánica del TCM. Ello, atento a que los informes que corresponden sean emitidos por la Fiscalía actuante en ese juicio, se seguirían cumpliendo en idéntica forma, con la única variante que a partir de la aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta tales informes pasarían a incorporar los aspectos del modelo de informe de auditoría previsto dentro de los lineamientos propuestos en el capítulo tres de esta tesis.

4.2- Efectos en la función de control

Con relación a la fiscalización de las rendiciones de cuentas de la AGEPM, la utilización del proceso de la auditoría de la cuenta producirá cambios sumamente significativos en la forma de trabajo que actualmente utilizan las Fiscalías del TCM allí actuantes. De ponerse en práctica los lineamientos propuestos en el capítulo tres de esta tesis, quedarán sustituidas por esos lineamientos “las normas de control de las cuentas de jurisdicción provincial” establecidas a partir del artículo 11 de la Resolución IV-N°2 del TCM, produciéndose a partir de ello un profundo cambio en el método de trabajo y en la visión de control que actualmente emplean las Fiscalías afectadas al examen de las rendiciones de cuentas de los distintos poderes y organismos que integran la AGEPM.

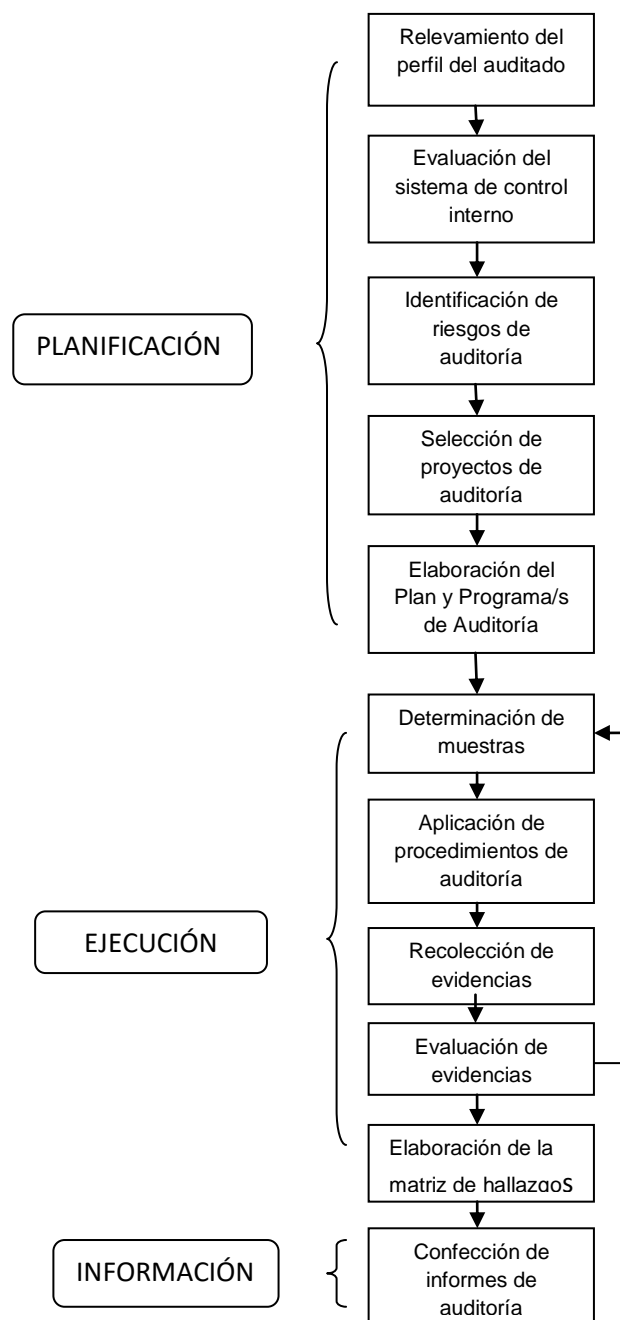
Sin lugar a dudas, la profundización de la planificación estratégica y operativa, como así también, la utilización de técnicas, herramientas y procedimientos propios de las funciones de auditoría gubernamental implicarán importantes modificaciones en la forma e impronta del control que actualmente utilizan las Fiscalías del TCM afectadas al estudio de las rendiciones de la AGEPM.

Al respecto, vale reiterar que conforme lo establecido en el régimen legal vigente es facultad del Honorable TCM determinar normas de rendición de cuentas, los procedimientos para su fiscalización y los modelos de informes de control que deben seguir sus Fiscalías actuantes. Por tal motivo, queda claro que hace a la facultad del Honorable TCM decidir acerca de la aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta como método de control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM.

Ahora bien, como se indicó en los lineamientos propuestos en el capítulo tres de esta tesis, el proceso de la auditoría de la cuenta se desarrolla en tres fases -planificación, ejecución e

información-. A partir de lo desarrollado en la materia Auditoría Integral I de esta Maestría, una visión general de ese proceso puede ilustrarse con la siguiente figura:

Figura N° 4: El proceso de la auditoría de la cuenta



Fuente: elaboración propia en base a lo desarrollado en Auditoría Integral I

De la ilustración precedente se desprenden diferentes aspectos del proceso de la auditoría de la cuenta que en el caso de ser aplicado por el TCM hará que sus Fiscalías actantes

deban conocer y desarrollar en cada una de las fases. Por tal motivo, a continuación se procede a abordar tales aspectos desde la perspectiva de su aplicación en el control de las rendiciones de la AGEPM, lo cual obviamente variará en su alcance y complejidad dependiendo del tipo de organismo que se trate (por ejemplo; no resultará lo mismo auditar las cuentas de una caja recaudadora, que auditar las cuentas de la Dirección General de Rentas, o que auditar las cuentas del Instituto de Previsión Social, del Poder Judicial, o del Ministerio de Educación, etc.).

4.2.1- Fase de Planificación

Para una Fiscalía del TCM la etapa de planificación de la auditoría de la cuenta deberá comenzar a partir del momento de su afectación al estudio de la misma, recurriendo primero a la revisión de los resultados de controles anteriores practicados en el auditado (papeles de trabajo -legajos permanente y transitorio-), como también, analizando el presupuesto que se le ha autorizado para el ejercicio financiero alcanzado por la auditoría. Cabe destacar, que la planificación deberá ser documentada durante todo su desarrollo por la Fiscalía actuante y culmina con un informe a ser elevado para su consideración por parte de la Dirección General del TCM correspondiente.

En esta fase la Fiscalía realizará el relevamiento de toda la información del auditado tendiente a conocer sus objetivos, procesos, operaciones, normas, controles internos y sistemas en funcionamiento.

A partir de dicho conocimiento la Fiscalía estará en condiciones de llevar a cabo una evaluación de los riesgos inherentes y de control propios del auditado que pudieran implicar deficiencias, desviaciones y errores en las rendiciones de cuentas, siendo necesario ponderar en cada caso la probabilidad de ocurrencia y el impacto de los mismos. A dicha evaluación el Fiscal actuante agregará la consideración de sus propios riesgos de no detección en función de las capacidades de su equipo de trabajo (supervisores y revisores de cuentas), el tiempo y los recursos disponibles (económicos, tecnológicos, etc.).

Mediante la evaluación anterior, la Fiscalía estará en condiciones de seleccionar los proyectos de auditoría a ser ejecutados, pudiendo a partir de esa determinación pasar a programar en detalle el trabajo de auditoría (procedimientos a aplicar, métodos de

determinación de las muestras a utilizar, recursos necesarios, cronograma de tareas, tiempo asignado, etc.). Esta programación pormenorizada servirá de guía en la próxima etapa referida a la ejecución de la auditoría.

Es decir, si se considera el orden de aspectos a que hace referencia en el gráfico anterior, dentro de la etapa de planificación, en primer lugar la Fiscalía practicará un “relevamiento del perfil del auditado” buscando determinar sus áreas críticas y sus riesgos inherentes que pudieran tener efectos en los estados contables, registros y documentación de la cuenta. En segundo lugar, la Fiscalía pasará a la “evaluación del sistema de control interno” del auditado, buscando determinar el grado de seguridad de sus operaciones, del cumplimiento normativo, de la confiabilidad de su sistema de información financiera y de la protección de sus activos, con todo ello podrá evaluar los eventuales riesgos por inexistencia o fallas en el funcionamiento de actividades de control interno. En tercer lugar, el Fiscal actuante pasará a la “evaluación de los riesgos de auditoría”, para lo cual, a los precitados riesgos inherentes y de control, incorporará el análisis de sus riesgos de no detección, que hacen a la responsabilidad propia del equipo auditoría a su cargo y están referidas a las limitaciones de recursos, formación y experiencia de la Fiscalía, que podrían afectar negativamente el estudio de la rendición de cuentas, emitiéndose, consecuentemente, un informe de auditoría de la cuenta inadecuado.

Una vez completado dicho análisis de riesgos, la Fiscalía estará en condiciones de practicar la “selección de los proyectos de auditoría” de la cuenta que podrían consistir por ejemplo: a) En materia de ingresos -el examen selectivo de: recaudación propia, transferencias de Tesorería y financiamiento-, b) En materia de egresos -el examen selectivo de: sueldos del personal permanente y/o temporario, licitaciones públicas, privadas, contrataciones directas- y c) el examen selectivo del estado de ejecución del presupuesto, estado de movimiento de fondos, estado de deuda, estado patrimonial, etc.). Finalmente, la Fiscalía pasará a la elaboración del informe de planificación compuesto del plan general –indicará aquí la estrategia de la auditoría mediante una síntesis de sus actividades- y del programa de auditoría -detallará aquí los procedimientos, modalidad de muestreo, afectación de personal y el cronograma de trabajo de campo a cumplirse en la fase de ejecución por cada uno de los proyectos de auditoría seleccionados-.

4.2.1.1- Análisis de materialidad

Desde la etapa de planificación la Fiscalía actuante considerará el análisis de materialidad o de importancia relativa. Ello, atento especialmente al carácter selectivo del proceso de auditoría que requiere de un adecuado análisis para su debida aplicación por parte de la Fiscalía a lo largo de todo el proceso de la fiscalización de la cuenta.

Ahora bien, la materialidad puede ser entendida como el grado de error o desvío a partir del cual los estados financieros, registros y la documentación respaldatoria de una rendición de cuentas se van a considerar incorrectos y observables por parte de la Fiscalía actuante. Tal como fue indicado en el capítulo dos de esta tesis, la determinación de la materialidad tiene que ver con el juicio profesional del auditor y puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto y estar asociado tanto con aspectos cuantitativos como cualitativos de una rendición de cuentas. Al estar en juego la legalidad y el interés público, en el estudio de la rendición de cuentas el Fiscal actuante no puede reducir el análisis de materialidad a aspectos estrictamente cuantitativos y/o cualitativos. Por tal motivo, los distintos umbrales de materialidad (global o de planificación, de ejecución y del informe) a ser utilizados en el proceso de auditoría tenderán a ser bajos para el debido resguardo de dicha legalidad e interés público.

En el caso del TCM, como ya se indicó en esta tesis, el estudio de la rendición de cuentas consiste en la verificación fiscal de sus aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales, y de surgir de dicha verificación irregularidades el Fiscal actuante debe formular los correspondientes reparos formales y/o sustanciales. Cabe agregar, que de mantenerse reparos formales al momento de la emisión del informe final anual, el Fiscal debe solicitar la aprobación con multa de la cuenta, mientras que si se trata del mantenimiento de reparos formales y sustanciales el Fiscal debe solicitar la desaprobación con multa de la cuenta más la formulación de los cargos pecuniarios correspondientes a sus respectivos responsables.

Atento a lo expuesto en el párrafo anterior, en el caso de procederse a la aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta para el control de las rendiciones de la AGEPM, el tratamiento del concepto de materialidad en dicho proceso deberá ser objeto de un

pormenorizado análisis en el TCM a efectos de la determinación de criterios a seguir, considerando para ello los precitados aspectos de legalidad e interés público que se ponen en juego al momento del ejercicio del control de las cuentas públicas por parte de las Fiscalías actuantes.

4.2.1.2- Evaluación del sistema de control interno

Tienen a su cargo la confección y presentación de las rendiciones de cuentas de distintos organismos de la AGEPM:

- Los Servicios Administrativos: estos pertenecen a la Contaduría General de la Provincia y prestan funciones administrativas, contables y financieras para organismos de la Administración Central dependientes del Poder Ejecutivo Provincial (como por ejemplo: Ministerios, Secretarías de Estado, Policía Provincial, Servicio Penitenciario Provincial, etc.)
- Direcciones de Administración: estas existen en el Poder Legislativo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal Electoral y en cada uno de los Organismos Descentralizados. Dependen respectivamente de cada uno de ellos y, al igual que los Servicios Administrativos, prestan para esos poderes y organismos funciones administrativas, contables y financieras.
- Direcciones de Gestión Financiera: estas existen en distintas Unidades Ejecutoras que tienen a su cargo la ejecución de programas especiales (de salud, de educación, de desarrollo económico, etc.) encontrándose también a cargo de las funciones administrativas, contables y financieras de esas unidades ejecutoras.
- Cajas Recaudadoras: tienen a su cargo la recaudación de distintos conceptos previstos presupuestariamente en el cálculo de recursos, una vez producida la exacción -que debe estar respaldada con recibos oficiales de recaudación o sistemas de cobranza aprobados por la Contaduría General de la Provincia- deben depositar los fondos en las cuentas especiales correspondientes, o bien, en cuentas habilitadas al efecto por la Tesorería General de la Provincia.

De lo anterior puede deducirse que para la Fiscalía actuante del TCM, según el tipo de organismo a la que se encuentre afectada, la evaluación del sistema de control interno variará conforme el tamaño y la complejidad del organismo auditado. Dicha evaluación

empezará por el control interno del Servicio Administrativo, Dirección de Administración, Dirección de Gestión Financiera o Caja Recaudadora correspondiente, para luego continuar en las demás áreas del organismo donde se originan y ejecutan operaciones relacionadas con los sistemas de ingresos y egresos que dan origen a las rendiciones de cuentas controladas por la Fiscalía del TCM.

Ahora bien, se entiende al control interno como un proceso efectuado por toda la organización, destinado a tratar los riesgos a los que la misma se encuentra expuesta de modo de obtener una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos organizacionales previstos. Existe coincidencia en la materia que la existencia y funcionamiento del sistema de control interno de un organismo posee las siguientes finalidades específicas:

- Lograr la eficiencia y eficacia de las operaciones
- La confiabilidad del sistema de información financiera y de otros sistemas relacionados
- El cumplimiento de las normas de aplicación
- La protección de sus activos

Por tal motivo, si la Fiscalía actuante del TCM concluye en su evaluación que en el organismo auditado los controles internos son deficientes y por ende no confiables, entonces deberá proceder a incrementar la cantidad y profundidad de sus procedimientos de control en la etapa de ejecución de la auditoría de la cuenta.

Conforme los lineamientos indicados en el capítulo anterior, la evaluación del control interno deberá responder a la estructura planteada en el Informe COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) -modelo de referencia internacional para diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad-. El mismo establece su marco conceptual dividiendo el proceso en cinco componentes: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y monitoreo y supervisión.

El ambiente de control refiere a la disciplina y a la estructura del organismo, está directamente relacionado con las estrategias, objetivos y actividades de control que se diseñen y ejecuten en el mismo. Una vez definidos claramente los objetivos institucionales,

precisamente el ambiente de control debe surgir a partir de una adecuada evaluación de riesgos, permitiéndole al organismo lograr respuestas adecuadas y oportunas mediante una correcta gestión de esos riesgos. En dirección a ello, se establecen las actividades de control destinadas a mitigarlos, las cuales, según el momento, pueden ser preventivas, detectivas y correctivas.

Asimismo, la forma en que fluye la información y comunicación en el organismo es fundamental para la ejecución y control de sus operaciones. Por lo tanto, dicha información debe ser confiable, relevante y oportuna, tanto la referida a eventos internos como externos, de modo que agregue valor a la toma de decisiones y al logro de los objetivos.

Por su parte, el monitoreo y supervisión resultan imprescindibles para el adecuado acompañamiento de la dinámica del control interno, el cual se encuentra siempre supeditado a los cambios y riesgos que el organismo debe enfrentar permanentemente y que le exigen los correspondientes ajustes a su sistema de control interno.

La Fiscalía actuante del TCM junto a los antecedentes que relevará para el conocimiento del organismo auditado, tendrá también entre sus prioridades la obtención de aquellos relacionados con los mencionados componentes de control interno. Sin lugar a dudas, la evaluación del sistema de control interno profundizará el conocimiento del ente por parte de la Fiscalía actuante, permitiéndole identificar áreas críticas y procesos relacionados con la rendición de cuentas donde luego focalizará su atención con procedimientos de control.

Para el relevamiento de la información necesaria, la Fiscalía actuante -dada su modalidad de control in situ de las rendiciones de cuentas del organismo auditado-, podrá recurrir a: - documentación de estructura y de misiones y funciones, -entrevistas, -cuestionarios, - observaciones, -informes, -base de datos, -auditorías anteriores, -cursogramas, etc. Todo lo cual, pasará a formar parte de los papeles de trabajo de la Fiscalía afectada al organismo auditado.

Cabe acotar, que las normas desarrolladas en esta materia por la SIGEN se constituyen en una importante referencia para la determinación de instrucciones de trabajo destinadas a la evaluación de los sistemas de control interno de los poderes y organismos que integran la AGEPM. Mediante la Resolución N°172/2014 la SIGEN aprobó las “Normas Generales de

Control Interno para el Sector Público Nacional”, estableciendo su alineación con la versión (III) vigente del marco COSO, determinando diecisiete principios relacionados con los precitados cinco componentes y, además, previendo objetivos de control específicos o normas para cada uno de dichos principios, como así también, la posibilidad de determinar en cada caso el nivel de madurez asociado al cumplimiento de los mismos por parte del organismo auditado. Todo este desarrollo busca alcanzar una mejor comprensión de los requisitos que debe reunir un control interno efectivo, tanto en su diseño, aplicación y desarrollo, como al momento de su evaluación.

La sistematización de un cuestionario para la evaluación del sistema control interno que contemple sus cinco componentes, que se pueda lograr teniendo en cuenta las características de los poderes y organismos de la AGEPM tras un análisis participativo del conjunto de los Fiscales del TCM allí actuantes, podría transformarse en una herramienta sumamente útil para que estas Fiscalías lleven a cabo con profesionalismo dicha evaluación al momento de la planificación de sus respectivas auditorías de cuentas. Se podría lograr de ese modo un modelo de cuestionario que pueda luego ser adecuado a las particularidades de cada organismo auditado.

4.2.1.3- Evaluación de riesgos

La Fiscalía actuante deberá realizar la identificación, medición y análisis de los riesgos relevantes y confeccionar una matriz de riesgo que sirva a la priorización de los proyectos de auditoría que desarrollará en la fase de ejecución del examen de la rendición de cuentas.

Al respecto, se consideran tres tipos de riesgos que en conjunto determinan lo que se da en llamar el riesgo de auditoría. Esos tipos de riesgos son: -el riesgo inherente, -el riesgo de control y el riesgo de no detección; los dos primeros se encuentran asociados con el auditado, mientras que el tercero con el auditor.

El riesgo inherente, también denominado riesgo de existencia, tiene que ver con errores importantes o equivocaciones vinculadas a factores como la actividad, entorno, tipo, tamaño, cultura, estilo de gerencia, estilo de comunicación y ambiente legal del organismo auditado.

El riesgo de control está vinculado a errores significativos no prevenidos o no detectados o no subsanados oportunamente por el mismo sistema de control interno del organismo auditado. Dentro del análisis de este riesgo el Fiscal actuante incorporará también el riesgo de fraude y corrupción, es decir, la probabilidad de que la cuenta bajo estudio pueda contener situaciones de corrupción y/o que sus estados contables puedan contener errores por fraude.

El riesgo de no detección se relaciona con la posibilidad que los procedimientos de auditoría aplicados no detecten errores importantes que hayan escapado al sistema de control interno del organismo auditado.

Al referirse al riesgo de auditoría la ISSAI 100-Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público en parte de su punto 40 expresa lo que a continuación se transcribe:

“El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado. El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión”.

Una forma de análisis de riesgo consiste en un proceso por el que se busca conocer el nivel de riesgo al que se encuentra expuesto el auditado y la propia auditoría. Ello, a partir de la identificación de los riesgos inherentes, la evaluación del impacto eventual y de la probabilidad de concreción de los mismos, como así también, la evaluación de los riesgos de control del auditado relacionados con los riesgos inherentes más probables y de mayor impacto. Luego a ese análisis se incorporan los riesgos de no detección y las restricciones que afectan a la auditoría, una vez cumplida esa etapa, la Fiscalía actuante estará en mejores condiciones de determinar los proyectos de auditoría relacionados con las rendiciones cuya fiscalización tiene a su cargo.

De lo anterior surge que el análisis de riesgo se puede llevar a cabo mediante los cuatro pasos siguientes:

- 1) Conocimiento de las debilidades y amenazas de la actividad del auditado (asociado al riesgo inherente). Relacionado con la existencia de variables de origen interno y externo que pueden afectar las actividades de la organización relacionadas con sus rendiciones de cuentas.

- 2) Determinación del perfil de riesgo del auditado (asociado a impacto y probabilidad). Se logra con el análisis de impacto y probabilidad del riesgo inherente que se ha relevado con el paso anterior. Para ello, el impacto se valúa en menor, moderado o severo y la probabilidad en baja, media o alta, surgiendo así una matriz de relaciones de impacto y probabilidad, donde se podrán determinar los riesgos considerados no aceptables por la auditoría (riesgos de impacto severo o moderado con probabilidad alta o media de concreción). De modo que al culminar este análisis, se estará en condiciones de obtener una primera versión de proyectos críticos que podrían ser abordados por la auditoría de la cuenta.
- 3) Determinación del perfil de control del auditado (asociado al riesgo de control). Se analizan en este paso los mecanismos de control interno que el auditado posee para mitigar los riesgos identificados en el paso 2, es decir, se verifica en la organización o programa auditado la existencia o no de actividades de control interno que permitan prevenir, evitar, detectar o subsanar oportunamente desvíos significativos ante la eventual materialización de riesgos inherentes (operacionales, de fraudes y otros).
- 4) Selección de proyectos de auditoría (asociado al riesgo de detección). En este paso el Fiscal incorporará al análisis de riesgo sus propias restricciones de tiempo y recursos disponibles, además considerará las preocupaciones de los interesados y las prioridades del TCM. Con todo ello, ahora sí estará en condiciones de determinar con fundamento los proyectos de auditoría que sugerirá en la planificación de la auditoría de la cuenta a ser elevado a la Dirección General respectiva.

Otra metodología para la elaboración de la matriz de riesgo se centra en la naturaleza y cantidad de factores de riesgo a tener en cuenta. A partir de los procesos destinados al logro de los objetivos del organismo cuyas rendiciones de cuentas están a cargo de la Fiscalía actuante, serán identificadas las áreas críticas y dentro de cada una de ellas se realizará el análisis de los distintos candidatos (proyectos) de auditoría.

Es decir, en esta metodología se analizan los procesos que lleva a cabo el organismo, esto es, conjunto de actividades que obtienen y aplican recursos en pos de la obtención de resultados previstos. De ese modo la Fiscalía actuante se enfocará en aquellos procesos

cuyas actividades tienen incidencia en las rendiciones de cuentas, por ejemplo; las de obtención y aplicación de recursos pecuniarios, las vinculadas a sus registraciones contables, estados contables, etc.

En esa dirección, por un lado la Fiscalía identificará las fuentes de recursos del organismo auditado (por transferencias de Tesorería General, por recaudación propia, provenientes de programas de jurisdicción nacional, remanentes de ejercicios anteriores, fondos de terceros, del uso del crédito público, etc.), mientras que por otro lado identificará sus aplicaciones (en personal, bienes de consumo, servicios no personales, transferencias, bienes de capital, trabajos públicos, amortización de deuda, etc.). Con ello, la Fiscalía podrá obtener una visión clara de los rubros de ingresos y egresos más significativos, de los procesos organizacionales relacionados con dichos rubros, pudiendo también desagregar por subprocesos hasta llegar -con el debido fundamento y juicio profesional- a identificar candidatos (proyectos) de auditoría.

Cabe recordar que los poderes y organismos que integran la AGEPM practican rendiciones periódicas mensuales al TCM, por lo tanto, podría considerarse la posibilidad de rotación de proyectos de auditoría entre los diferentes períodos de rendición.

A partir de la determinación de los candidatos (proyectos) de auditoría se deben seleccionar los factores de riesgo a utilizar para ponderar cada uno de esos candidatos. Por ejemplo, los factores tamaño, complejidad, sensibilidad, cambios, etc.

-Tamaño: se mide en términos monetarios, de personas, cantidad de documentación, etc., considerándose que a mayor tamaño resulta mayor riesgo.

-Complejidad: se da a partir de la naturaleza de las actividades, la cantidad de procesos involucrados, la automatización, etc., se relaciona con la posibilidad de errores no detectados por la complejidad del ambiente.

-Sensibilidad: relativa a quejas del público, fraude, errores de criterios, etc., refiere a riesgos inherentes de la actividad u operación.

-Cambios: referidos a cambios organizacionales en el auditado, por ejemplo: cambios políticos, de reducción o rotación de personal, de reorganización, de implementación de nuevos sistemas o procedimientos, etc.

Según el organismo auditado se brinda un orden a dichos factores de riesgo, asignándole la mayor puntuación al factor que se considera de mayor importancia, y a partir de ello se va reduciendo hasta asignar la menor puntuación al factor que se considere de menor peso para el caso del organismo auditado (ejemplo: 4 al factor considerado más importante y 1 al factor considerado menos importante). A su vez, a cada factor se asigna una gradación (de 0 a 3) que se va a ponderar en cada candidato (proyecto) de auditoría (conforme la evaluación del sistema de control interno -riesgo de control- antes practicada). Este valor se multiplica por el número asignado al factor, luego los resultados de las multiplicaciones de los cuatro factores se suman y se dividen por 10 (4+3+2+1) surgirá así el coeficiente de riesgo que oscilará de 1 a 3 en cada candidato (proyecto) de auditoría (donde valores más cercano uno implican menor riesgo y más cercanos a tres mayor riesgo).

Respecto de esto último, puede considerarse que si un candidato obtiene un valor menor o igual que 1,5 posee un riesgo bajo, mientras que si resulta entre un valor igual o mayor a 1,6 pero menor o igual a 2,4 es de riesgo medio y si resulta igual o mayor a 2,5 es de alto riesgo. A partir de esta ponderación se pueden sugerir los proyectos de auditoría que formarán parte de la planificación a ser ejecutada en la próxima fase del proceso de la auditoría de la cuenta. A modo de ilustración del análisis por distintos factores se expone el siguiente cuadro, donde surgen los coeficientes para cada uno de los proyectos auditoría allí considerados, pudiendo de ese modo determinarse un orden de prioridad para la ejecución de los mismos en el proceso de auditoría de la cuenta.

PROYECTOS DE AUDITORIA	Tamaño			Complejidad			Cambios			Sensibilidad			Totales de Riesgo	
	Peso	Grados	Riesgo	Peso	Grados	Riesgo	Peso	Grados	Riesgo	Peso	Grados	Riesgo	Puntos	Coeficiente
1.1 Auditoria de Area Crítica Presupuesto														
1.1.1 Procedimiento de aprobación del presupuesto	4	2	8	3	3	9	2	2	4	1	0	0	21	2,1
1.1.2 Ejecución en terminos físicos y financieros	4	1	4	3	3	9	2	0	0	1	0	0	13	1,3
1.1.3 Modificaciones presupuestarias	4	1	4	3	1	3	2	0	0	1	0	0	7	0,7
1.2 Auditoria de Area Crítica Egresos														
1.2.1 Licitaciones públicas	4	3	12	3	3	9	2	1	2	1	2	2	25	2,5
1.2.2 Licitaciones privadas	4	2	8	3	2	6	2	1	2	1	2	2	18	1,8
1.2.3 Concursos de precios	4	1	4	3	1	3	2	1	2	1	2	2	11	1,1
1.2.4 Contrataciones directas	4	3	12	3	2	6	2	1	2	1	2	2	22	2,2

4.2.1.4- Informe de Planificación

La Fiscalía actuante confeccionará el Informe de Planificación de la Auditoría de la Cuenta que contendrá el Plan General de Auditoría referido a las decisiones estratégicas que surjan de los análisis considerados precedentemente (perfil del auditado, evaluación del sistema de control interno y evaluación de riesgos), como así también, el Programa de Auditoría que se referirá a los proyectos de auditoría seleccionados detallando por cada uno de ellos objetivos específicos, procedimientos, estrategia de muestreo, recursos a utilizar y cronogramas de tareas a cumplirse.

De lo arriba indicado surge que dicho Plan General hace al aspecto estratégico, mientras que el precitado Programa al aspecto operativo de la Auditoría de la Cuenta. Ambos son susceptibles de sufrir modificaciones a lo largo del ejercicio financiero para el que fueron previstos, especialmente en el caso de las cuentas de la AGEPM que como ya se indicó en esta tesis se rinden al TCM por períodos mensuales. Por tal motivo, la mencionada programación podrá estar completa recién cuando son presentadas cada una de estas rendiciones periódicas, pudiendo entonces preverse en la programación la utilización alternativa e incluso rotativa de los proyectos de auditoría seleccionados según el contenido de la rendición de cuentas periódica a ser estudiada por la Fiscalía actuante.

4.2.2- Fase de Ejecución

En esta fase la Fiscalía se encontrará con las rendiciones periódicas del poder u organismo cuya fiscalización tiene asignada. Gracias a la fase de planificación desarrollada anteriormente, la Fiscalía podrá llegar a esta etapa con un adecuado conocimiento del auditado y tendrá previsto en buena parte el trabajo de control a desarrollar. Sin embargo, como se indicó anteriormente, la programación recién podrá completarla cuando tome conocimiento del contenido de la rendición periódica a ser auditada. Primero con la recepción en el TCM del Legajo “A” (información de la cuenta) y, posteriormente, con la recepción del Legajo “B” (documentación de la cuenta) al momento de constituirse en el organismo auditado para llevar a cabo la fiscalización in situ de esa documentación.

A partir de esa recepción, la Fiscalía contará con un plazo máximo de ley de veintitrés días hábiles para la emisión del informe de auditoría correspondiente a la rendición periódica de

que se trate. Como se puede inferir, el plazo de ejecución de la auditoría sobre una rendición de cuentas periódica resulta bastante acotado. Ello, atento a que como ya se indicó en esta tesis, el artículo 45° de la Ley Orgánica del TCM en su tercer párrafo prevé la modalidad de control in situ para las rendiciones de cuentas de los organismos de la AGEPM, estableciendo que una vez finalizado un mes la Fiscalía actuante posee un plazo máximo de cuarenta días hábiles para la emisión de su informe fiscal sobre la rendición de cuentas correspondiente a ese mes. Sin embargo, en la práctica ese plazo de ley de la Fiscalía se ve reducido a veintitrés días hábiles, debido a que el TCM por la Resolución IV-N°2 (normas de rendición y control de las cuentas de jurisdicción provincial), establece que una vez finalizado el mes los cuentadantes (responsables de servicios administrativos, direcciones de administración, unidades ejecutoras y cajas recaudadoras) tienen un plazo de doce días hábiles para remitir el mencionado Legajo “A” a la Contaduría General de la Provincia y, a su vez, este organismo de control interno posee un plazo de cinco días hábiles más para elevar el Legajo “A” al TCM. Por lo tanto, descontando estos diecisiete días hábiles otorgados en conjunto a los cuentadantes y a la Contaduría General de la Provincia, del total de cuarenta días hábiles establecidos en la ley, le quedan a la Fiscalía del TCM solamente veintitrés días hábiles para completar la programación del trabajo de control, ejecutarlo y emitir el informe legal correspondiente.

Cabe reiterar, que ese proceso debe cumplirse para cada uno de los meses del año calendario y también por el período complementario y de cierre del ejercicio financiero, cuya rendición debe ser presentada por los cuentadantes por intermedio de la Contaduría General de la Provincia antes del 31 de mayo del año siguiente. Teniendo a partir de esa fecha, la Fiscalía actuante un plazo de cuarenta días hábiles para emitir el informe de ley correspondiente a este último período de rendición.

Vale también reiterar, que en el caso de que la Fiscalía formule reparos en esos informes periódicos de ley, los cuentadantes una vez notificados poseen el derecho de presentar los descargos que estimen corresponder. Con relación a esta instancia de traslado y defensa, la misma Ley Orgánica del TCM prevé en su artículo 51° que la Fiscalía deberá producir luego un segundo informe, donde mantiene o levanta -total o parcialmente- los reparos que ha formulado en su primer informe. Cabe acotar, que para la emisión de este segundo

informe la Fiscalía posee un plazo de seis hábiles contados a partir de la recepción del expediente de la cuenta.

Por lo tanto, las tareas de control respecto de una rendición periódica pueden verse ampliadas en el caso de que la Fiscalía deba constatar nueva documentación que ha sido presentada por los cuentadantes con los descargos. Paralelamente a este trabajo de revisión, la Fiscalía debe estar ocupándose de las tareas de auditoría correspondiente al otro período mensual que sigue, cuyo informe también estará próximo a vencer.

Como puede inferirse, a partir de lo descripto precedentemente, la fase de ejecución de la auditoría de la cuenta puede tornarse sumamente dinámica, ya que conforme las exigencias establecidas en la Ley Orgánica del TCM deben atenderse simultáneamente trabajos de auditoría correspondientes a rendiciones de diferentes períodos. De allí la importancia de que la Fiscalía alcance durante la fase de planificación, un buen conocimiento del ente y una adecuada proyección del trabajo a realizar, como así también, que actúe permanentemente con la diligencia debida en la fase de ejecución de la auditoría de la cuenta.

Ahora bien, como ya se indicó al comienzo de este capítulo, esencialmente esta fase de ejecución consiste en que por cada uno de los proyectos de auditoría considerados en la programación, la Fiscalía actuante procederá a: -determinar la muestra a verificar, -aplicar los procedimientos de auditoría pertinentes, -recolectar evidencias, -evaluar las evidencias obtenidas y -elaborar la matriz de hallazgos.

4.2.2.1- Muestra

Según el tipo de organismo de la AGEPM, sus respectivas rendiciones de cuentas periódicas llegan a conformar un universo auditable integrado por: -estados contables financieros, presupuestarios y patrimoniales, -registros contables y -documentación respaldatoria de ingresos y egresos. A lo cual, debe adicionarse documentación relacionada que no forma parte de la rendición periódica pero que en razón de los procedimientos de auditoría a ser aplicados pueden también ser objeto de verificación por la Fiscalía actuante (ejemplo: legajos, registros y documentación interna existentes en oficinas de recursos humanos y de bienes patrimoniales del organismo auditado).

Ante dicho universo de control, considerando que la auditoría gubernamental constituye un proceso selectivo -además de sistemático y objetivo-, la Fiscalía deberá recurrir entonces a la técnica de muestreo para seleccionar la parte de dicho universo que será verificada con procedimientos de auditoría, a partir de lo cual buscará obtener evidencias suficientes y apropiadas que le permitan formarse una opinión que será extrapolada a la totalidad del universo auditable bajo consideración.

Al respecto, cabe reiterar, que la forma de determinación de la muestra y el nivel de riesgo a asumir respecto de la misma, son aspectos que deben ser previstos ya en la fase de planificación de la auditoría de la cuenta. Es decir, si será aplicado un enfoque de muestreo estadístico (o probabilístico) o un enfoque no estadístico (o no probabilístico), en el primer caso es posible medir el riesgo asumido al muestrear, mientras que en el segundo caso dicha medición no es posible.

Cabe aclarar, que para ciertos casos no es de aplicación la técnica del muestreo debido a exigencias legales o reglamentarias. Por ejemplo, de acuerdo a la normativa de control del TCM, en el caso de rendiciones de pagos de contrataciones efectuadas bajo la modalidad de licitación pública o en el caso de rendiciones de pagos de certificados de obras públicas, la verificación por parte de la Fiscalía actuante posee un carácter obligatorio.

Si bien, salvo la mencionada excepción precedentemente señalada, en la actualidad la Resolución IV-N°2 del TCM (normas de rendición y control de las cuentas de jurisdicción provincial) autoriza el control selectivo de las rendiciones de cuentas, la forma de determinación de la muestra allí prevista es de restringida aplicación, ya que solamente puede ser practicada conforme a un detalle previsto según distintos intervalos de cantidades de órdenes de pago, y donde la muestra a considerar surge de relacionar el intervalo correspondiente con la cantidad de órdenes de pago que conforman la rendición de cuentas periódica que la Fiscalía está considerando. A continuación, para una mejor ilustración de sobre la mencionada rigidez de dicha forma de muestreo, se transcriben los artículos 50 a 52 de la referida resolución, de donde surgen los pasos a seguir para la determinación de la muestra que se utiliza actualmente en las rendiciones de cuentas provinciales.

“Determinación de la muestra

ARTÍCULO 50.- Se debe estudiar por muestras, conforme a la siguiente cantidad por rendiciones:

- Hasta 25 Órdenes de Pago - Muestra: 25
- Hasta 50 Órdenes de Pago - Muestra: 27
- Hasta 100 Órdenes de Pago - Muestra: 30
- Hasta 150 Órdenes de Pago - Muestra: 35
- Hasta 200 Órdenes de Pago - Muestra: 40
- Hasta 250 Órdenes de Pago - Muestra: 45
- Hasta 300 Órdenes de Pago - Muestra: 60
- Hasta 350 Órdenes de Pago - Muestra: 70
- Hasta 400 Órdenes de Pago - Muestra: 80
- Hasta 450 Órdenes de Pago - Muestra: 90
- Hasta 500 Órdenes de Pago - Muestra: 100
- Hasta 1000 Órdenes de Pago - Muestra: 200
- Hasta 2000 Órdenes de Pago - Muestra: 400
- Hasta 3000 Órdenes de Pago - Muestra: 600

ARTÍCULO 51.- El total de las órdenes de pago se divide por la cantidad de órdenes de pago a controlar, el resultado obtenido debe ser la progresión a aplicar.

ARTÍCULO 52.- La orden de pago inicial para aplicar la progresión debe ser elegida en forma aleatoria por el Fiscal.”

Sin lugar a dudas, en el caso que se diere lugar a la aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta debería posibilitarse a las Fiscalías la utilización de técnicas de muestreo adecuadas a las características propias de las distintas rendiciones de cuentas correspondientes a los poderes y organismos que integran la AGEPM.

4.2.2.2- Procedimientos

Ya en la fase anterior de planificación, al momento de la programación de los proyectos de auditoría, la Fiscalía actuante deberá seleccionar los procedimientos más adecuados que conforme su juicio profesional le permitan la obtención de evidencias suficientes y apropiadas. A los fines de proceder a la verificación de los aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales de la rendición de cuentas, la Fiscalía llevará a cabo diferentes tipos de procedimientos de auditoría como los que a continuación se detallan:

- Observación o inspección ocular: presenciar en persona el desarrollo de un proceso, existencia de un bien, etc.
- Comprobación: examinar registros, documentos, legajos, en papel o digitales.
- Indagación: obtener respuestas orales o por escrito a preguntas formuladas a personas correspondientes del organismo auditado.
- Confirmación: obtener de terceros respuestas a preguntas relacionadas con la rendición de cuentas del auditado (por ejemplo; circularización a la Administración Federal de Ingresos

Público, Dirección General de Rentas, bancos, proveedores, deudores, beneficiarios de subsidios, etc.).

- Repetición: repetir procedimientos ejecutados por el auditado (por ejemplo liquidación de haberes, de recaudación, etc.).

- Cálculo: verificar el cálculo aritmético de operaciones, registros, documentos, etc.

- Analítico: comparar datos a fin de comprobar la consistencia de los mismos (por ejemplo registros de la contabilidad financiera con registros de la contabilidad presupuestaria).

4.2.2.3- Evidencias

Cabe recordar que evidencia es toda información utilizada por un auditor para determinar si, una materia en cuestión cumple con los criterios aplicables. Por tal motivo, la Fiscalía actuante deberá cuidar que las evidencias recolectadas, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados sobre la rendición de cuentas, resulten suficientes y apropiadas para formarse una opinión destinada a solicitar al Honorable TCM, la aprobación o desaprobación de la rendición examinada. En este último caso, las evidencias obtenidas deben permitirle sustentar debidamente los reparos que formula, indicando con precisión los criterios que resultaron trasgredidos, montos del perjuicio fiscal y a sus respectivos responsables.

Por tal motivo, el Fiscal actuante debe tener presente que las evidencias deben ser suficientes (en cuanto a la cantidad), pertinentes (con relación a la materia evaluada) y competentes (respecto de la confiabilidad que trasuntan).

4.2.2.4- Evaluación y resguardo de la evidencia

Si la Fiscalía actuante no logra obtener evidencia apropiada, entonces debe intentar obtener mayor evidencia, repitiendo, ampliando o modificando el procedimiento de auditoría pertinente. De no ser ello posible, expresará su opinión sobre la cuenta con salvedades, o incluso la podrá denegar, pudiendo en este último caso solicitar la iniciación de un Juicio Administrativo de Responsabilidad para la determinación del perjuicio fiscal y sus responsables mediante otras líneas de investigación sobre fuentes diferentes a la rendición de cuentas, las que pueden ser encaradas en el marco de un Juicio Administrativo que posea

mayor alcance que el Juicio de Cuentas, en cuanto al objeto y los sujetos que pueden ser atraídos.

Cabe acotar, que la Fiscalía actuante deberá llevar a cabo el debido resguardo de las evidencias que respaldan sus hallazgos, tanto para las instancias del Juicio de Cuentas, como para la eventual prosecución del caso en sede judicial.

4.2.2.5- Hallazgos

La Fiscalía considerará hallazgos de auditoría a todos aquellos hechos debidamente fundados que llaman su atención por manifestar desviaciones respecto del criterio. Los hallazgos representan entonces diferencias entre las situaciones verificadas por la Fiscalía y los criterios utilizados para contrastarlas, es decir, surgen cuando situaciones detectadas o relacionadas con el estudio de la rendición de cuentas que se contraponen con normas, leyes, reglamentos, procedimientos, principios contables y regulaciones de información financiera aplicables a la materia.

Por tal motivo, los hallazgos pueden dar lugar a la formulación de reparos y/o recomendaciones por parte de la Fiscalía actuante. Al respecto, el Fiscal a cargo deberá aplicar su criterio profesional para discernir el tratamiento a dar a las diferentes desviaciones detectadas en la auditoría de la cuenta.

Para esto último, resultará conveniente la confección de una matriz de hallazgos, donde se considere la relación entre las situaciones verificadas y los criterios previstos, como así también, sus respectivas causas y consecuencias. Sin lugar a dudas, la confección de esta matriz motivará la profundización por parte de la Fiscalía actuante del análisis de los hallazgos, pudiendo lograr así un mayor conocimiento sobre la relevancia, frecuencia, incidencia y riesgo de eventuales perjuicios fiscales relacionados con los mismos. Seguidamente, a título ilustrativo se expone un ejemplo sobre dicho análisis:

Criterio	Condición/Situación
Corresponde que los servicios previsibles sean contratados por licitación (Ley de Contabilidad y reglamentación)	El ministerio contrata en forma directa los servicios de seguridad y limpieza
Causas	Consecuencias
Falta de previsibilidad en la gestión, falta recurso humano idóneo en contratación pública, etc.	No se cumple normas en materia de contratación pública. Posible perjuicio a la hacienda pública por no garantizarse el menor precio, etc.

4.2.3- Fase de Información

Con relación a esta última fase de la auditoría de la cuenta, cabe reiterar que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 45° y 51° de la Ley Orgánica del TCM la Fiscalía actuante deberá emitir trece informes de auditoría de la cuenta referidos a los diferentes períodos correspondientes al ejercicio financiero. Al respecto, por cada uno de los períodos existirá un primer informe de auditoría correspondiente al artículo 45° de dicha ley, y si en este se formula reparos entonces deberá correrse traslado a los cuentadantes para que los mismos ejerzan su derecho de defensa presentando los descargos que estimen corresponder. Cumplida esa instancia, la Fiscalía deberá emitir un segundo informe previsto en el artículo 51° de la referida ley, en el que a modo devolutivo hará saber si levanta o mantiene -total o parcialmente- los reparos formulados en su primer informe.

Así deberá darse esa secuencia de informe, descargo y nuevo informe en el proceso de auditoría de la cuenta por cada uno de los trece períodos del ejercicio financiero, cumpliéndose de ese modo el procedimiento del Juicio de Cuentas en relación a lo establecido en los mencionados artículos 45° y 51° de la Ley Orgánica del TCM.

Por último, el Fiscal deberá emitir el informe final anual de la auditoría de la cuenta, donde realizará un resumen de todo lo actuado en esos trece períodos, indicará los reparos formulados que se mantienen en esa instancia y concluirá solicitando al Honorable Cuerpo la aprobación o desaprobación de la cuenta. Cabe destacar, que conforme el actual procedimiento del Juicio de Cuentas, con este informe final de auditoría de la cuenta, el Fiscal actuante estará dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 68 de la Resolución IV-N°1 del TCM que en su parte pertinente indica lo siguiente:

“...elevándose al Tribunal de Cuentas el expediente con un dictamen final del Fiscal comprensivo de la totalidad de dicho ejercicio, en el cual debe solicitar la aprobación o desaprobación de la cuenta, con la formulación de los Reparos que pudiesen corresponder, con lo cual el expediente queda terminado para sentencia”.

Con lo antedicho, se pone de manifiesto la viabilidad para que dentro del actual procedimiento del Juicio de Cuentas que lleva a cabo el TCM, se produzca la emisión de informes periódicos de auditoría y de un informe final anual de auditoría por parte de las Fiscalías actuantes. Motivo por el cual, de aplicarse el proceso de auditoría de la cuenta

para el control de las rendiciones de la AGEPM, bastaría para esta fase que dichas Fiscalías pasen a incorporar a sus actuales informes los aspectos previstos en el acápite referido a la “estructura y contenido de los informes de la auditoría de la cuenta” que ha sido considerado dentro de los lineamientos propuestos en el capítulo tres de esta tesis.

4.3- Pautas para la implementación de la propuesta

De lo analizado hasta aquí, surge la factibilidad de la aplicación de los lineamientos de auditoría explicitados en el capítulo anterior, lo cual, depende exclusivamente de una decisión al respecto de parte del Honorable TCM que se encuentra legalmente facultado para establecer normas referidas al control de las rendiciones de cuentas a su cargo.

Ahora bien, a los fines de una adecuada implementación de dichos lineamientos debería procederse a la capacitación previa del personal de las Fiscalías del TCM afectadas al examen de las rendiciones de la AGEPM. Para lo cual, resultaría conveniente, en pos de un aprendizaje significativo de ese personal, el desarrollo de un curso-taller que contemple de manera pormenorizada los diferentes aspectos de las tres fases del proceso de la auditoría de la cuenta cuyo análisis preliminar ha sido desarrollado en este capítulo.

Asimismo, en el marco de ese curso-taller también se estima conveniente la constitución de grupos integrados por Fiscales afectados al control de las cuentas de la AGEPM que tengan por objetivo la confección de instructivos de trabajo referidos a cada una de las fases. Ello, a fin de que de un modo participativo el mismo personal del TCM determine el contenido de dichos instructivos que luego guiarán el trabajo a ser realizado al momento de llevar a la práctica el proceso de la auditoría de la cuenta.

Sin lugar a dudas, ese proceso de aprendizaje participativo sobre la auditoría de la cuenta debería encontrarse a cargo de profesionales con profundos conocimientos teóricos y prácticos en la materia. Por tal motivo, resultaría conveniente que para ello el TCM recurra a la asistencia de otros organismos de control que ya se encuentran aplicando dicho proceso de auditoría, como por ejemplo el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

Otra cuestión que podría considerar el TCM en el marco de la aplicación del proceso de la auditoría de la cuenta, está referida a la posibilidad de implementación de un sistema de

gestión de las auditorías de las cuentas de la AGEPM. Se trata del uso de un software a adquirir o desarrollar por el TCM, cuyo funcionamiento hará que todas las Fiscalías de manera centralizada vayan desarrollando sus respectivos procesos de auditoría de la cuenta, interactuando de manera remota con una misma base de datos. Se encontrarán allí a disposición de las Fiscalías; -los antecedentes del organismo auditado (legajos permanente y transitorio digitalizados), -herramientas de trabajo (normativa, instructivos, formularios, modelos de informes, actas, etc.), -informes de auditorías anteriores, etc. Asimismo, todo trabajo de cualquiera de las fases de la auditoría de la cuenta que sea realizado por cada una de las Fiscalías actuantes en la AGEPM será desarrollado directamente en ese sistema, quedando así cargadas en su base de datos todas las tareas de fiscalización efectuadas, su documentación respaldatoria e informes emitidos, facilitando ello el registro y acumulación de los papeles de trabajo electrónicos de todo el proceso de auditoría de la cuenta, como así también, su debida supervisión en tiempo real por parte de las respectivas Direcciones Generales del TCM.

Cabe aclarar, que estos tipos de sistemas de gestión de auditorías ya se encuentran en funcionamiento en diferentes organismos de control público y en estudios privados de servicios de auditoría. A modo ilustrativo, puede citarse el caso de “PriceWaterhouseCoopers” que viene desarrollado ya desde el año 1995 un reconocido software de auditoría llamado “TeamMate”, el cual ha sido incorporado por varios organismos de control público de distintos países. En el uso de este sistema y de otros similares existentes, se reconoce fundamentalmente las siguientes ventajas:

- ✓ Utilización de una sola herramienta electrónica en todos los trabajos de auditoría
- ✓ Accesibilidad e intercambio de información desde lugares remotos
- ✓ Referenciación y enumeración automática de los documentos
- ✓ Mayor seguridad mediante niveles de acceso según usuarios
- ✓ Estandarización permanente de hojas de trabajo e informes de auditoría
- ✓ Supervisión directa, oportuna y sin generar interferencias en el trabajo de los auditores
- ✓ Facilitación del intercambio de miembros entre los equipos de auditoría

Además, se reconoce que estos avances tecnológicos producen un profundo cambio de mentalidad y de los métodos de trabajo de los auditores que lo aplican, implicando para los organismos que los adoptan un trascendente paso institucional hacia la “auditoría sin papeles” que se viene imponiendo de modo inexorable ante la generalización del uso de las tecnologías de información y comunicación (TIC) y la despapelización en la gestión pública.

Por lo expuesto, no debería soslayarse la importancia de estos avances tecnológicos al momento de considerarse en el TCM la implementación de “lineamientos de auditoría gubernamental para el control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM”.

CONCLUSIONES

El control de las rendiciones de cuentas con destino a la aprobación o desaprobación de las mismas constituye el principal mandato constitucional del TCM y dentro del amplio universo de control a cargo de este organismo las rendiciones de cuentas de la AGEPM adquieren significativa importancia dada la cuantía de los recursos públicos que gestionan los poderes y organismos que la integran.

La puesta en práctica de la modalidad de fiscalización in situ y de controles adicionales al estudio de las rendiciones de cuentas constituye un importante avance de la fiscalización del TCM en los organismos de la AGEPM. Sin embargo, las tareas de verificación que ejercen las Fiscalías del TCM en las rendiciones de esos organismos continúan actualmente enfocadas en la constatación del cumplimiento de los aspectos legales, formales, contables, numéricos y documentales establecidos en las normas de aplicación, no considerando aún para ese examen el análisis de procesos, riesgos y materialidad que resultan hoy imprescindibles para el ejercicio de un control público más acorde con la gran dinámica, complejidad y tamaño de la hacienda pública actual.

Las diferentes funciones de auditoría gubernamental consideradas en las ISSAI logran cada vez más una mayor adhesión y aplicación por parte de las entidades fiscalizadoras interesadas en modernizar e innovar sus funciones de contralor. Ello se debe a que esas funciones de auditoría como procesos sistemáticos, objetivos y selectivos brindan ventajas para el ejercicio de un control público más efectivo.

Mediante una combinación de las funciones de auditoría de cumplimiento y de auditoría financiera previstas en las ISSAI, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires considera en su manual de control de externo lo que da en llamar el proceso de la auditoría de la cuenta. Se justifica esa combinación de dos tipos de auditoría gubernamental para el diseño del mencionado proceso, en que la rendición de cuentas está constituida por estados contables (presupuestarios, financieros y patrimoniales), registros y la documentación respaldatoria correspondiente, resultando por ello pertinente que del examen de una rendición de cuentas efectuado por auditoría surja una opinión acerca del grado de razonabilidad de los estados contables (auditoría financiera) y otra opinión acerca del grado

de cumplimiento de la documentación respecto de las disposiciones legales y reglamentarias definidas como criterios (auditoría de cumplimiento).

La auditoría de la cuenta constituye un proceso que se desarrolla a lo largo de tres fases bien definidas y produce los informes que sirven a la sustanciación del Juicio de Cuentas. Los hallazgos de auditoría por incorrecciones detectadas en la rendición de cuentas se constituyen en reparos que pueden dar lugar posteriormente a multas y cargos pecuniarios formulados por el Honorable Tribunal de Cuentas dentro del mencionado procedimiento jurisdiccional.

En la auditoría de la cuenta su fase de planificación adquiere suma importancia por el enfoque estratégico que debe guiar su desarrollo. Esto se da con el relevamiento del perfil del auditado, la evaluación de su sistema de control interno, el análisis de riesgo y de materialidad. Los cuales constituyen estudios preliminares que permiten la priorización con sólidos fundamentos de los proyectos de auditoría más relevantes que serán ejecutados con el examen de la rendición de cuentas.

En el tercer capítulo de esta tesis se desarrollan los lineamientos de auditoría gubernamental para el control de las rendiciones de cuentas de la AGEPM, los mismos se encuentran ajustados a las normas vigentes que regulan el control de las cuentas de los organismos provinciales, como así también, al procedimiento del Juicio de Cuentas que lleva a cabo el TCM.

La aprobación e implementación de los mencionados lineamientos es una facultad exclusiva del Honorable TCM, quien posee facultades para la fijación de normas de control de las rendiciones de cuentas a su cargo.

La aplicación de los lineamientos que aquí se proponen no producirá modificación alguna en el procedimiento del Juicio de Cuentas que se sustancia en el TCM. Al respecto, bastaría que los informes periódicos y el informe final anual que actualmente ya emiten las Fiscalías actuantes dentro de ese procedimiento jurisdiccional, incorporen los aspectos contenidos en el modelo de informe de auditoría propuesto dentro de esos lineamientos.

La aplicación de los lineamientos que aquí se proponen producirá significativos cambios en el método de trabajo que actualmente emplean las Fiscalías del TCM que tienen a su cargo el control de las rendiciones de cuentas de los organismos que integran la AGEPM. Al pasar a utilizar el proceso de la auditoría de la cuenta, estas Fiscalías tendrán que dar cumplimiento a las tareas previstas en cada una de sus fases, por ejemplo; -en la fase de planificación: relevar el perfil del auditado, evaluar su sistema de control interno, efectuar un análisis de riesgo, definir umbrales de materialidad, seleccionar proyectos de auditoría y confeccionar el informe de planificación general y de la programación en detalle del control a efectuar, -en la fase de ejecución: determinar las muestras, aplicar los procedimientos, obtener evidencias, validar las evidencias y confeccionar la correspondiente matriz de hallazgos, y -en la fase de información: confeccionar y emitir los informes de auditoría periódicos y anuales correspondientes a las cuentas auditadas con destino a la sustanciación del Juicio de Cuentas.

Para la implementación del proceso de auditoría de la cuenta, el TCM debería llevar a cabo acciones institucionales preparatorias que garanticen su correcta puesta en marcha. Al respecto, resultaría conveniente lo siguiente:

- Recurrir a la experiencia de otros organismos de control del país que ya se encuentran realizando el control de las rendiciones de cuentas a su cargo por el proceso de auditoría de la cuenta,
- Contemplar el dictado de un curso-taller sobre dicho proceso destinado a la capacitación del personal de las Fiscalías del TCM actuantes en la AGEPM, que sea dictado por profesionales con experiencia en la materia.
- Constituir (en el marco de ese curso-taller) grupos de estudio integrados por los Fiscales del TCM para que de modo participativo los mismos diseñen los instructivos de trabajo que las Fiscalías utilizarán como guías para el cumplimiento de las distintas fases del proceso de auditoría de la cuenta.

Además, considerando los avances tecnológicos y el ya generalizado uso de las TIC en la administración del Estado, junto a la implementación del proceso de auditoría de la cuenta, podría el TCM considerar las ventajas de la utilización de un sistema electrónico para la

gestión centralizada de las auditorías de las rendiciones de cuentas de los organismos de la AGEPM.

Con esta tesis se ha podido demostrar la factibilidad y conveniencia de la aplicación por parte del TCM de lineamientos de auditoría gubernamental para el control de las rendiciones de cuentas de los organismos de la AGEPM, lo cual, permite inferir idéntica posibilidad de aplicación de dichos lineamientos -con las adecuaciones del caso- para el control de las rendiciones de cuentas municipales que también compete al TCM.

BIBLIOGRAFÍA

- ATCHABAHIAN, Adolfo, (2008, 2013), Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública, Buenos Aires: La Ley.
- IVANEGA, Miriam Mabel, (2016), Control Público, Buenos Aires: Ediciones RAP y Astrea.
- LAS HERAS, José María, (2003), Estado eficaz, Buenos Aires: Osmar Buyatti librería editorial.
- MAKON, Marcos, (2016), La Experiencia del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires en Materia de Auditoría por Desempeño, en MORENO, María Estela (comp.), Auditoría Gubernamental Desafíos del Nuevo Paradigma, Buenos Aires: Osmar Buyatti librería editorial.
- MINER, Walter (06/11/2018), Ponencia en Curso de Evaluación y Auditoría de Entes Estatales, Posadas-Misiones: Consejo Profesional de Ciencias de Económicas de Misiones.
- MORENO, María Estela, (2014), La Auditoría Gubernamental Contemporánea, Buenos Aires: Osmar Buyatti librería editorial.
- MORENO, Sergio Gastón, (2014), Control Público y Gubernamental, Buenos Aires: Osmar Buyatti librería editorial.
- MORENO, Sergio Gastón, (2016), Sistema de Control Externo en la Argentina, en MORENO, María Estela (comp.), Auditoría Gubernamental Desafíos del Nuevo Paradigma, Buenos Aires: Osmar Buyatti librería editorial.
- PAPROCKI, Eduardo Bruno, (2004), La calidad total en el control del sector público, Posadas: Editorial Universitaria de Misiones.
- RICATTI, Beatriz Graciela, (2015), Compendio de Normas de Administración, Contabilidad y Control para las Rendiciones de Cuentas Provincia de Misiones, Posadas: Editorial Universitaria de Misiones.
- SABUGAL, María del Carmen, VICENTE, Hernán y MURDOLO, Germán, (2016), La Experiencia de Modernización del Modelo de Cortes, en MORENO, María Estela (comp.), Auditoría Gubernamental Desafíos del Nuevo Paradigma, Buenos Aires: Osmar Buyatti librería editorial.

Normas:

- Constitución de la Nación Argentina
- Constitución de la Provincia de Misiones
- Ley Nacional N° 24156 (Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control)
- Ley Provincial I-N° 3 (Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones)
- Ley Provincial VII-N° 7 (Ley Nomenclador de Cuentas de Recursos y Gastos de la Provincia de Misiones)
- Ley Provincial VII-N° 11 (Ley de Contabilidad de la Provincia de Misiones)
- Leyes Provinciales VII- N° 86 y 87 (Presupuestos de la Administración General y del Poder Legislativo de la Provincia de Misiones para el Ejercicio Financiero 2019)
- Carta Orgánica de la Ciudad de Oberá
- Carta Orgánica de la Ciudad de Posadas
- Resolución IV-N° 1 (Procedimiento Jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones)
- Resolución IV-N° 2 (Normas de Rendición y Control de las Cuentas de Jurisdicción Provincial del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones)
- ISSAI 100-Principios fundamentales de auditoría del sector público
- ISSAI 400-Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento
- ISSAI 4000-Norma para las auditorías de cumplimiento
- Manual de Control Externo del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires
- Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina (SPTCRA)-Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI)

Tesis de Maestría en Auditoría Gubernamental, Escuela de Política y Gobierno, Universidad Nacional de San Martín (UNSAM) de:

- CACERES, María A., (2016), Manual de Auditoría para Personas Jurídicas de Derecho Privado.

- DEL BELLO, Sandra Edith, (2018), Manual de Fiscalización Externa para el Control de las Municipalidades de la Provincia de Misiones.
- VILLAGRA, Juan Manuel, (2007) Gestión de Control y Agencias Gubernamentales Autónomas. El caso de la Provincia de Córdoba.
- ZABALA, José Antonio, (2014), Manual de Auditoría para la Inspectoría General del Ejército Argentino.